

**БЕЛКООПСОЮЗ
УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ТОРГОВО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ
УНИВЕРСИТЕТ ПОТРЕБИТЕЛЬСКОЙ КООПЕРАЦИИ»**

В. И. ЕВДОКИМОВИЧ

ТЕОРИЯ КОНТРОЛЯ

**Курс лекций
для студентов специальности
1-25 01 11 «Аудит и ревизия»**

Гомель 2009

Рецензенты: А. И. Байголов, начальник контрольно-ревизионного управления Гомельского облпотреб-
союза;
Н. С. Щуплова, канд. экон. наук, доцент кафедры банковского дела, анализа и аудита Бе-
лорусского
торгово-экономического университета
потребительской кооперации

Рекомендован к изданию научно-методическим советом учреждения образования «Белорусский торго-
во-экономический университет потребительской кооперации». Протокол № 5 от 14 апреля 2009 г.

Евдокимович В. И.

Е 15 Теория контроля : курс лекций для студентов специальности
1-25 01 11 «Аудит и ревизия» / В. И. Евдокимович. – Гомель : учре-
ждение образования «Белорусский торгово-экономический универ-
ситет потребительской кооперации», 2009. – 200 с.
ISBN 978-985-461-698-8

УДК 657
ББК 65.0522.8

ISBN 978-985-461-698-8

© Евдокимович В. И., 2009
© Учреждение образования «Белорусский
торгово-экономический университет
потребительской кооперации», 2009

ВВЕДЕНИЕ

Контроль является одной из основных функций управления производством. Его роль состоит в оценке выполнения плановых заданий, прогнозов, результатов деятельности субъектов хозяйствования, их структурных подразделений; поиска, выявления и мобилизации резервов экономического и социального развития; внедрения в практику достижений научно-технического прогресса, новых технологий, выработки и принятия оптимальных управленческих решений.

Теория контроля как наука располагает значительным арсеналом специальных приемов и способов изучения финансово-хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования. Переход на новые, прогрессивные методы хозяйствования, внедрение рыночных отношений требуют дальнейшего развития теории контроля, его методологии и организации, совершенствования форм. В свою очередь, изменения в деятельности субъектов хозяйствования требуют высокого уровня профессиональной подготовки специалистов в области контроля. Они должны безошибочно ориентироваться в сложившейся обстановке деятельности организаций (предприятий); владеть знаниями по бухгалтерскому учету, анализу хозяйственной деятельности, правовым вопросам; уметь их применять в целях защиты интересов государства и собственников. Как высококвалифицированные специалисты выпускники экономических высших учебных заведений должны владеть теоретическими знаниями и практическими навыками в области теории контроля.

Контроль является одним из важных элементов развивающейся рыночной экономики, в условиях которой действуют системы как государственного, так и независимого контроля, позволяющие обеспечивать необходимой информацией все уровни управления. Новым является то, что независимый контроль проводится аудиторскими организациями и аудиторами – индивидуальными предпринимателями, осуществляющими свою деятельность на договорной коммерческой основе за счет денежных средств проверяемых субъектов хозяйствования (заказчиков аудиторских услуг). В стране предстоит большая работа по созданию системы независимого аудиторского контроля, подготовке аудиторов и лицензированию их деятельности, регламентации обязанностей, прав и ответственности аудиторов в соответствии с Законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности». Все это вызвало необходимость обучения в вузах специалистов по специальности «Аудит и ревизия» и введения в учебный план дисциплины «Теория контроля», раскрывающей теорию, организацию, технологию и методику проведения, порядок оформления и рассмотрения результатов контроля.

Курс «Теория контроля» является одной из профилирующих дисциплин в системе обучения студентов по специальности «Аудит и ревизия». При его изучении студенты должны усвоить основы теории, методологии, методики и организации контроля.

Основной целью данного курса лекций является систематизация нормативных документов, регулирующих организацию и проведение контроля на различных уровнях, и на их основе изложение вопросов теории контроля. Рассматриваются научные основы теории контроля, определяются его содержание, задачи, предмет и метод, выясняются его связи со смежными дисциплинами, излагаются общие проблемы совершенствования контроля в современных условиях в соответствии с учебной программой для высших учебных заведений.

В сжатой форме изложены наиболее важные термины и определения, раскрывающие теорию, организацию технологию и методику проведения, порядок оформления и обсуждения материалов контроля.

Данное издание – это один из этапов реализации идеи создания учебника по теории контроля в комплексной увязке с другими понятиями развивающейся рыночной экономикой.

1. СОДЕРЖАНИЕ КОНТРОЛЯ И ЕГО РОЛЬ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ПРОИЗВОДСТВОМ

1.1. Сущность контроля как одной из составляющих частей управленческого процесса

Современный этап формирования рыночных отношений при разнообразии форм собственности, а также дальнейшее развитие производительных сил и производственных отношений субъектов хозяйствования Республики Беларусь требуют совершенствования функций управления процессом производства, что обуславливает необходимость функциональной активизации и реформирования контроля. Контроль является сложной динамической системой, имеющей конкретный исторический характер. Он представляет обособившуюся функцию менеджмента в экономике в целом и в каждом ее звене.

В контроле выделяют управляющую и управляемую системы. Являясь функцией управления, контроль подчинен решению задач управляющей системы. Поэтому назначение контроля соответствует целям управления, которые определяются экономическими и политическими закономерностями развития общества. Функции экономического контроля обуславливаются действием этих целей, интересы которых он обеспе-

чивает. При этом контроль выполняет функцию социального управления, политического руководства и т. д.

Контроль как функция социального управления представляет собой систему наблюдения и проверки процесса функционирования объекта с целью устранения его отклонений от заданных параметров. Как функция социального управления контроль объективно необходим, так как направляет этот процесс по установленным оптимальным моделям, корректируя поведение подконтрольного объекта.

Сущность контроля состоит в том, что субъект управления осуществляет учет и проверку того, как управляемый объект выполняет его предписания. Основная цель – блокирование отклонений деятельности субъекта управления от заданной управленческой программы, а при обнаружении аномалий – приведение управляемой системы в устойчивое положение при помощи всех социальных регуляторов.

Социальное управление и контроль тесно связаны между собой. Являясь относительно самостоятельными, во взаимодействии они образуют устойчивую систему. В процессе социального управления контроль выступает связующим элементом между управленческими циклами.

Процесс управления состоит из следующих функционально-логических стадий: управленческого решения, контроля и проверки исполнения, оценки результатов. Следовательно, контроль является необходимой самостоятельной стадией управления.

Контроль и проверка исполнения начинаются с изучения управленческого решения, сопровождают процесс составления программы конкретных действий, наиболее полно проявляются на стадии фактического исполнения решения. Завершая первичный процесс управления, контрольная деятельность создает благоприятную перспективу для нового управленческого цикла. Таким образом, социальный контроль входит в качестве одного из компонентов в механизм государственного управления. В процессе контроля выявляются: качество самого управленческого решения; эффективность тех организационных мер, которые были приняты для его исполнения; соответствие организации объекта целям успешного выполнения предписаний, содержащихся в управленческом решении; качество подбора, расстановки и воспитания кадров.

В контроле как функции социального управления ярко проявляется его информационная и коррекционная сущность. Он является универсальным средством получения информации по каналу обратной связи. Без механизма обратной связи между субъектом и объектом процесс социального управления потерял бы четкость и целенаправленность. Для того, чтобы успешно управлять, тот, кто управляет, должен знать результаты своего управленческого воздействия на объекты управления.

Контроль позволяет получать оперативную информацию, объективно отражающую состояние дел на подконтрольных объектах, соответствие их деятельности принятой программе; выявлять недостатки в подготовленных решениях, организации их исполнения, приемах и способах осуществления; изучать деловые качества специалистов и др.

Если на информационном этапе осуществляются поиск и сбор информации о подконтрольном объекте, сопоставление фактического исполнения решения с намеченной целью, то на коррекционном этапе субъект контрольной деятельности, определяя способ устранения обнаруженных расхождений между фактическим состоянием и программой контроля, формулирует решение для нормализации функционирования подконтрольного объекта. Сущность и характер коррекции зависят от субъекта контроля и от того, в какой мере в его деятельности соединяются регулятивные и охранительные начала.

Контроль как самостоятельная функция государственного управления является средством расширения демократии. Основная направленность контроля и проверки исполнения состоит в воплощении в жизнь генеральной линии государства, которая заключается в заботе об ускорении социально-экономического развития страны, дальнейшем повышении уровня благосостояния народа.

Следовательно, целью контроля является не регистрация отрицательных фактов в хозяйственно-финансовой деятельности организаций (предприятий), а их предупреждение, сосредоточение всего внимания на том, чтобы каждое принятое решение было бы выполнено в установленный срок, а начатое дело доведено до завершения. Контроль является закономерным средством улучшения работы организаций (предприятий), укрепления организованности и дисциплины во всех звеньях управленческого аппарата, повышения ответственности кадров за порученные участки деятельности.

Контроль, являясь, с одной стороны, формой государственного воздействия на подконтрольные объекты, а с другой – формой хозяйственного управления, выступает составным компонентом процесса менеджмента. Социальный контроль как составная часть государственной политики представляет важное средство совершенствования социально-политического управления в Республике Беларусь.

Контроль как функция демократии является средством самоуправления человеческого общества. Поскольку демократия является властью, осуществляемой самим народом и для народа, а контроль представляет одну из форм осуществления государственной власти, то правомерно рассматривать контроль государства как функцию демократии, самоуправления народа, имеющую двуединую природу.

Как специфическая и объективно необходимая функция государства контроль распределяется между различными частями системы общества в соответствии с их местом в этой системе и с учетом особенностей сфер общественной жизни, в которых она осуществляется. На современном этапе стратегическая линия развития общества состоит в совершенствовании демократии, в более полном осуществлении само-

управления народа на основе активного и действенного участия граждан в решении вопросов государственной и общественной жизни. Суть власти состоит в том, что управленческие функции осуществляются непосредственно там, где это возможно и при активном участии трудящихся масс. В современных условиях задача управления представляет ту особенность, когда преимущественное значение приобретает не политика, а экономика. Отсюда следуют функции управления экономикой в обществе, которые включают в себя контроль за деятельностью организаций (предприятий), их подразделений, за осуществляемыми ими процессами в соответствии с экономическими стимулами. Контроль способствует повышению эффективности производственной и финансово-хозяйственной деятельности звеньев народного хозяйства, выполнению утвержденных для них планов и заданий экономического и социального развития. Контроль выполнения планов позволяет определить их научную обоснованность, прогрессивность, напряженность, обеспечение ресурсами, т. е. качество принимаемых управленческих решений. Эффективное хозяйствование немыслимо без применения системы мер по проверке исполнения решений Президента Республики Беларусь и Правительства страны в области хозяйственной политики, т. е. без систематического и действенного контроля со стороны государства за производством, распределением и потреблением валового продукта.

Следовательно, контроль – система наблюдений и проверки соответствия процесса функционирования управляемого объекта принятым управленческим решениям, определение результатов управленческих воздействий на управляемый объект путем выявления отклонений, допущенных в ходе выполнения этих решений.

Осуществляя контроль, устанавливают причины и виновников отклонений в целях устранения отрицательных явлений и недопущения их в будущем. Контроль, являясь функцией управления, выступает средством обратной связи между объектом и системой управления, сообщая о действительном положении управляемого объекта, фактическом выполнении управленческого решения.

Развитие контроля в экономических системах управления соподчинено производительным силам и производственным отношениям. В современном обществе ведется системный контроль автоматизации трудоемких процессов производства, соблюдения темпов роста производства и производительности труда, оплаты и стимулирования труда работников по конечным результатам. Поскольку в современном обществе не существует противоречий между производительными силами и производственными отношениями, то плановое регулирование временно возникающих противоречий осуществляется государством с использованием контрольных функций. При помощи контроля эти противоречия выявляются и принимаются управленческие воздействия по их устранению.

Следовательно, выполняя функцию регулирования, контроль в государстве отражает функционирование принятых законов, способствует развитию производства, совершенствованию хозяйственного механизма, рациональному использованию трудовых, материальных и природных ресурсов, т. е. является экономическим контролем.

В условиях проведения рыночных преобразований предусматривается совершенствование складывающихся производственных отношений, системы управления и методов регулирования, основанных на получении субъектами хозяйствования максимальной прибыли, совершенствовании распределительных отношений, и управления народным хозяйством. Такое решение связано с совершенствованием контрольных функций. В частности, намечается осуществлять строгий контроль за мерой труда и потребления, усилить заинтересованность коллективов и каждого работника в достижении лучших хозяйственных результатов, умело сочетать материальные и моральные стимулы трудовой деятельности.

Повышение эффективности производства, совершенствование распределения, обмена и потребления предусматриваются путем полного контроля использования товарно-денежных отношений в соответствии с присущим им при рыночных условиях новым содержанием. Необходимо усиливать режим экономии, контроль рублем за количеством и качеством работы, применять весь арсенал экономических рычагов и стимулов с целью повышения эффективности управленческих решений.

Следовательно, контроль – система органов государственного и хозяйственного управления, осуществляющая контроль за экономическим и социальным развитием страны в соответствии с нормативными правовыми актами, регулирующими контрольную деятельность в республике.

Проведение рыночных преобразований связано с расширением прав организаций (предприятий), демократизацией управления в использовании экономических рычагов и стимулов, направленных на повышение эффективности труда и его оценку по конечному результату. В связи с этим определяется новое направление развития контроля хозяйственной деятельности этих субъектов хозяйствования – демократическое.

Значит, сущность контроля в обществе заключается в регулировании процесса производства в соответствии с законодательством и нормативными правовыми актами Республики Беларусь.

1.2. Содержание контроля

Контроль по своему содержанию включает проверку экономических, социальных, политических, идеологических, научно-технических и других направлений развития человеческого общества. Он распространяется на сферы развития экономики Республики Беларусь (отрасли, организации, учреждения и предприятия). Хозяйственная деятельность всех звеньев экономики обобщается стоимостным измерителем, т. е. финансовым критерием. В связи с этим в системе контроля сформировался финансово-хозяйственный контроль, содержанием которого являются производственные отношения и производительные силы в сфере хозяйственной деятельности.

Цель контроля заключается в содействии рациональному использованию средств и предметов труда и самого труда. Отсюда следуют его задачи в хозяйственной деятельности.

Особое влияние на проведение контроля оказывает информационное воздействие, которое связано с вещественными элементами производства, его технологией, а также с планированием, учетом, анализом и управлением хозяйственной деятельностью.

Технологические процессы контролируют при помощи экономико-математических и статистических методов, при которых объект контроля выступает как единое целое. Количественная характеристика цели контроля обусловлена выбором системы оценочных показателей хозяйственной деятельности, которые объединяются в следующие три группы:

- экономические (эффективность, себестоимость продукции, рентабельность);
- технико-экономические (производительность, надежность работы оборудования);
- технологические (точность, качество продукции, надежность и прогрессивность технологии).

Следовательно, содержание контроля определяется его ролью в управлении хозяйственной деятельностью организаций (предприятий).

1.3. Внутренний и внешний контроль деятельности субъекта хозяйствования

1.3.1. Внутренний контроль, его цели, задачи, предмет и объекты

Внутренний контроль – система контрольных процедур и действий, план организации, приемы и способы управления деятельностью субъекта хозяйствования в целях ее эффективного осуществления, защиты активов, предупреждения нарушений, контроля достоверности первичных документов, учетных бухгалтерских проводок и отчетности.

Система внутреннего контроля организуется руководством организации (предприятия). Это первое и основное отличие внутреннего контроля от прочих видов контроля. Независимый аудит проводится независимым аудитором, виды контрольных действий и процедур определяются непосредственно аудитором. Ревизия проводится штатным ревизором конкретного ведомства, контрольные действия и процедуры также определяются этим ведомством.

Внутренний контроль является системой мер, организованных руководством организации (предприятия) и осуществляемых субъектом хозяйствования с целью наиболее эффективного выполнения всеми работниками своих обязанностей при совершении финансовых и хозяйственных операций. Внутренний контроль определяет законность этих операций и их экономическую целесообразность для организаций (предприятий).

Целями организации системы внутреннего контроля у субъекта хозяйствования являются:

- осуществление упорядоченной и эффективной хозяйственной деятельности организации (предприятия);
- обеспечение соблюдения каждым работником политики руководства организации (предприятия);
- обеспечение сохранности активов организации (предприятия).

Для достижения вышеперечисленных целей необходимым условием является согласованность систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, так как система двойной записи, лежащая в основе ведения бухгалтерского учета (в том числе автоматизированной системы бухгалтерского учета), определяет порядок регистрации хозяйственных операций и обеспечивает надлежащий контроль.

Для выполнения целей создания системы внутреннего контроля необходимо решение отдельных задач. Поэтому руководство организации (предприятия) обязано обеспечить создание и поддержание на должном уровне такой системы внутреннего контроля, которая являлась бы достаточной для того, чтобы:

- в бухгалтерскую (финансовую) отчетность было включено все, что должно быть в нее включено, и не включено ничего из того, что не должно быть в нее включено, а то, что включено в отчетность, было бы правильно определено, классифицировано, оценено и зарегистрировано;
- бухгалтерская (финансовая) отчетность давала верное и объективное представление об организации (предприятии) в целом;

- компьютерные программы, контролирующие функционирование учетной системы, включающие формирование первичных документов, их анализ и разноску по счетам, не могли быть сфальсифицированы;
- средства организации (предприятия) не могли быть незаконно присвоены или неэффективно использованы;
- все отклонения от планов своевременно выявлялись, анализировались, а виновные лица несли ответственность;
- внутренняя отчетность оперативно передавалась лицам, уполномоченным принимать управленческие решения, для ее оптимального применения.

Из перечисленных выше задач руководства организации (предприятия) по созданию внутреннего контроля видна неразрывная связь системы внутреннего контроля с двумя видами бухгалтерского учета: бухгалтерским финансовым и бухгалтерским управленческим учетом.

Приведенные первые три задачи обеспечиваются связью системы внутреннего контроля с системой бухгалтерского финансового учета, а три последние – с системой бухгалтерского управленческого учета.

Именно поэтому следует различать две системы внутреннего контроля: систему внутреннего финансового контроля и систему внутреннего управленческого контроля.

Как следует из содержания поставленных задач, создание системы внутреннего контроля является достаточно сложным процессом, а сама система внутреннего контроля представляет сложный и тонкий организм, неотъемлемыми частями которого являются абсолютно все подразделения организации (предприятия) и сферы ее деятельности, а также деятельность каждого работника. Система внутреннего контроля представляет собой своеобразную организацию внутри субъекта хозяйствования.

Степень сложности внутреннего контроля должна соответствовать организационной структуре организации (предприятия), численности персонала, разветвленности сети филиалов и подразделений, степени централизации бухгалтерского учета и другим характеристикам субъекта хозяйствования в целом.

Объектами внутреннего контроля являются циклы деятельности организации (предприятия): цикл снабжения, цикл производства, цикл реализации и др.

Важнейшей функцией внутреннего контроля является обеспечение соблюдения работниками организации (предприятия) своих должностных обязанностей.

Методические подходы, используемые при осуществлении внутреннего контроля, весьма разнообразны и включают элементы:

- бухгалтерского финансового учета (счета и двойная запись, инвентаризация и документация, балансовое обобщение);
- бухгалтерского управленческого учета (выделение центров ответственности, нормирование затрат, выявление отклонений);
- проверки документов, проверки арифметических расчетов, проверки соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций, устного опроса персонала, подтверждения и прослеживания;
- методических приемов и способов теории управления.

Все вышеперечисленные методические подходы интегрируются в единую систему и используются в целях управления организацией (предприятием).

1.3.2. Система внутреннего контроля и ее составные элементы

Система внутреннего контроля организуется руководством субъекта хозяйствования для того, чтобы осуществлять его деятельность упорядоченно и эффективно, соблюдать политику руководства, обеспечивать сохранность активов, качественно документировать финансовые и хозяйственные операции. Система внутреннего контроля включает в себя ряд элементов (рис. 1).

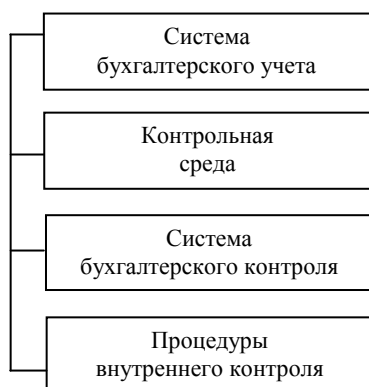


Рис. 1. Взаимосвязь элементов системы внутреннего контроля

Отдельные компоненты этой системы называют средствами контроля или процедурами внутреннего контроля.

Системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля должны быть согласованы. Использование системы двойной записи, лежащей в основе любой учетной системы (включая большинство весьма сложных компьютерных систем), определяет порядок регистрации и обеспечивает контроль, целью которого является предупреждение ошибок, злоупотреблений или возникновения случайных убытков.

Руководство субъекта хозяйствования обязано обеспечить существование надежной системы внутреннего контроля.

Степень сложности внутреннего контроля непосредственно связана со стоимостью использования конкретных средств контроля и потенциальными убытками в случае их отсутствия. Внутренний контроль может быть организован каждым субъектом хозяйствования, но осуществляется это не всегда. Так, небольшие организации (предприятия) зачастую не имеют достаточных штатов, материальных ресурсов и знаний для создания удовлетворительной системы внутреннего контроля. Крупные же субъекты хозяйствования, имея такую базу, могут быть плохо управляемы. Тогда достаточно большие средства, затраченные на создание системы внутреннего контроля, не дадут желаемого эффекта.

Приведем классификацию функций внутреннего контроля.

Контроль полномочий – контроль, обеспечивающий выполнение только тех операций, которые действительно способствуют развитию организации (предприятия). Такой контроль должен предотвращать злоупотребления и отсеивать операции, в которых нет необходимости. Здесь также отслеживаются изменения и исправления учетных записей на предмет обязательного наличия соответствующих разрешений.

Контроль документального оформления – контроль, обеспечивающий отражение всех разрешенных (и только разрешенных) операций в учетных регистрах. Этот вид контроля создает такие условия, при которых бы хозяйственные операции правильно отражались в учетных записях (в правильной сумме, на должном синтетическом счете, на реальную дату и др.) и не удалялись или не исправлялись без соответствующего разрешения.

Контроль сохранности – контроль, способствующий тому, чтобы учетные активы не могли быть неправильно использованы (например, незаконно присвоены, украдены, не переданы под материальную ответственность конкретных лиц и т. д.).

Однако такая классификация неэффективна, если различные виды средств контроля находятся в ведении только одного лица. Так, если специалисту было бы дано право и санкционировать операции (решать, являются ли они необходимыми или нет), и отражать их в учетных регистрах, а также осуществлять контроль сохранности активов, то риск возникновения убытков в результате злоупотреблений или незаконного присвоения средств был бы слишком велик. Отсутствие должного разделения обязанностей в сочетании с недостатком внутренних средств контроля в небольших организациях (на предприятиях) может привести к возникновению злоупотреблений или ошибок.

Первичная классификация внутреннего контроля в компьютеризированных и некомпьютеризированных системах осуществляется аналогично. Отличие состоит лишь в том, что компьютеризированным системам не присущи проверки, основанные на ручном вмешательстве, так как средства контроля встроены в программное обеспечение. Следует иметь в виду, что установление и постоянное поддержание должного разделения систем контроля в данном случае наиболее важно.

Внутренний контроль в компьютеризированных системах подразделяется на общие и прикладные средства контроля. Общие средства контроля определяются как средства, благодаря которым компьютеризированная система может развиваться и функционировать. Следовательно, они совместимы со всеми прикладными средствами контроля. Цель общих средств внутреннего контроля состоит в обеспечении должной разработки и функционировании прикладных средств, а также целостности программ, банков данных и надежности компьютеризированных операций.

Прикладные средства контроля определяются как средства, связанные с текущими операциями и постоянными данными конкретной компьютеризированной системы учета, и, следовательно, они являются специфическими. Цель прикладных средств контроля (как ручных, так и программных) – обеспечить полноту и точность учетных записей, а также законность документов, являющихся результатом как ручной, так и программной обработки. Прикладной контроль может осуществляться на этапах ввода, обработки и вывода информации из компьютера, а также на этапе контроля банка данных и нормативно-справочной информации.

Общие средства контроля относятся к компьютерной среде в целом, тогда как прикладные являются принадлежностью конкретных учетных систем. Следовательно, общие средства контроля служат оболочкой для прикладных средств контроля.

Для большинства субъектов хозяйствования общими являются следующие требования к системе внутреннего контроля (перечень начинается с характеристик общего контроля на уровне всей организации и заканчивается более специфичными видами внутреннего контроля):

- Должна быть создана четко определенная организационная структура, показывающая, кто и за что конкретно отвечает.
- Нужен Совет директоров, который бы включал в себя как исполнительных директоров с большим опытом работы, так и неисполнительных директоров с недостаточным опытом, чтобы предупреждать воз-

никновение вероятности того, что контроль может быть обойден кем-либо из администрации высшего ранга.

- Необходимо образование на уровне субъекта хозяйствования аудиторского комитета для анализа деятельности администрации, внутренних и внешних аудиторов.

- Должен быть создан независимый отдел внутреннего аудита, оказывающий помощь администрации в контроле за деятельностью организации и достижении общих целей.

- Следует создать информационные системы управления, обеспечивающие своевременное управление требуемой точной информацией, которая должна включать в себя эффективные возможности составления внутренней отчетности, калькуляции затрат на производство, контроля за исполнением планов, анализа альтернативных решений и прогнозирования.

- Необходимы описания работ с детализацией обязанностей и ответственности каждого работника, служащих и обслуживающего персонала, которые должны быть ознакомлены с такими описаниями.

- Должны устанавливаться лимиты полномочий, особенно при заказе товаров и услуг, подписании чеков, хранении денег, найме на работу и т. д.

- Необходимы описания систем любых производственных, административных или обслуживающих подразделений организации, выполненные стандартным образом (часто такие описания представляются в форме руководства или схемы).

- Следует разрабатывать программы обучения персонала, которые бы обеспечили осведомленность всех работников об их должностных обязанностях, о способах применения на практике полученных знаний и имеющихся навыков, а также программы повышения квалификации.

- Не должно быть ни одного должностного лица, которое бы совмещало три основополагающие функции внутреннего контроля – санкционирование, учет, хранение (принцип разделения обязанностей). Во избежание злоупотреблений необходимо проводить периодическое перераспределение обязанностей, обучать и поощрять работников, имеющих необходимую квалификацию и допуск к определенным видам работ (принцип ротации обязанностей).

- Необходимо проводить внутренние проверки с тем, чтобы работа одного сотрудника контролировалась другими работниками.

- Следует осуществлять контроль сохранности активов, основанный главным образом на системе доступа, т. е. препятствующий несанкционированному проникновению в помещения, где находятся ценности, перемещению товаров из мест хранения, доступу к секретной информации (компьютерной либо ручной систем). Такой контроль может включать внешний обзор, например, в случае контроля доступа к патентам и авторским правам.

- Необходимо осуществлять контроль полноты и точности оформления первичных документов, обеспечивающий исполнение только санкционированных операций, их правильное отражение и исправление в учетных регистрах. Контроль полноты отражения подразумевает последовательную нумерацию документов (накладных, заказов, приходных ордеров на складе) и резолюций на них, показывающих, что документы составлены на основании соответствующих распоряжений. Как в ручной, так и в компьютеризированной системах следует использовать пакетную обработку, т. е. обработку предварительно накопленных документов. Контроль за значительными отклонениями устанавливается перед началом обработки данных (подсчитывается контрольная сумма). Отклонения подтверждаются после завершения ввода данных в систему. Контроль за точностью включает в себя проверку на наличие исправлений и регулярную сверку фактических показателей с плановыми данными. Многие средства контроля за точностью в настоящее время включены в программное обеспечение большинства учетных систем.

- Должен быть организован надзор за управленческой деятельностью и ее анализ. Эти операции выполняются последовательно и регулярно работниками, в чьи обязанности входит контроль за деятельностью других работников. Указанный вид контроля часто осуществляется на основе исключений с проверкой всех ошибок или посредством сравнения фактических результатов и плана.

В процессе контроля перед осуществляющими его работниками ставятся следующие задачи:

- законность хозяйственных операций (данные по всем хозяйственным операциям, записанные в бухгалтерских регистрах, должны отражать события экономического характера, которые действительно имели место, должны быть определенным образом организованы и утверждены персоналом, имеющим соответствующие полномочия);

- полнота и достоверность учета данных (данные по всем хозяйственным операциям должны быть отражены в бухгалтерских регистрах и соответствовать задачам анализа);

- точность учета данных (данные по всем хозяйственным операциям должны быть отражены в бухгалтерских регистрах правильно и в соответствующий временной промежуток);

- полнота записей (данные, содержащиеся в архивах, документах и отчетах, должны отражать все хозяйственные операции);

- точность ведения записей (данные по всем хозяйственным операциям должны быть отражены в нужных суммах);

- хранение бухгалтерских документов на бумажных носителях и (или) в памяти ПЭВМ;

- защита активов.

Защита активов представляет собой ограничение доступа к активам и документам, которые контролируют их движение, а также к документам, свидетельствующим об их существовании. Ограничение не распространяется на персонал, имеющий соответствующее разрешение.

Все указанные задачи контроля могут быть применены к любому субъекту хозяйствования. Их действие распространяется на все хозяйственные операции, а также на все файлы и активы независимо от мероприятий и процедур структуры контроля, установленных для решения указанных задач.

Задачи контроля рассматриваются только применительно к основным классам и подклассам хозяйственных операций, например, к операциям по закупке, реализации, оплате и получению наличных денежных средств. Указанные операции обычно составляют основную часть всего объема хозяйственных операций. Кроме того, некоторые субъекты хозяйствования могут вести другие хозяйственные операции в зависимости от особенностей своей деятельности.

При рассмотрении вопроса о том, как цели контроля работают применительно к классам и подклассам хозяйственных операций, руководство субъекта хозяйствования формулирует цели контроля, специфические для каждого класса или подкласса.

Эффективно действующая система внутреннего контроля не возникает случайно. На ее образование влияет ряд неперенных условий, среди которых:

- наличие трудовых ресурсов (необходимое условие для разделения и ротации обязанностей);
- качество управления, т. е. способность руководства эффективно планировать и контролировать работу;
- квалификация персонала и его способность четко следовать должностным инструкциям;
- качество внутреннего аудита.

Четыре вышеопределенных фактора взаимосвязаны. Действующая администрация стремится нанять высококвалифицированный персонал, признает необходимость планирования и контроля и обеспечивает ресурсы для достижения целей. Такая администрация, стремясь наиболее продуктивно использовать время на управление и развитие субъекта хозяйствования, делегирует основную часть ответственности внутреннему аудиту. Служба внутреннего аудита готова принять такую ответственность. Таким образом, названные факторы определяют качество управления. При отсутствии вышеперечисленных факторов эффективность внутреннего контроля не будет достигнута.

1.4. Взаимодействие внешнего и внутреннего контроля

Внешний контроль – контроль, осуществляемый органами общей и специальной компетенции (специальные государственные инспекции, финансовые и кредитные учреждения, правоохранительные органы и др.) за деятельностью неподчиненных им субъектов хозяйствования.

Внешний и внутренний виды контроля объединяются общей целью, заключающейся в установлении законности финансовых и хозяйственных операций, их целесообразности и эффективности для организации (предприятия), а также в проверке правильности и своевременности отражения этих операций в бухгалтерском учете и отчетности. Так, данные внутреннего контроля помогают руководству субъекта хозяйствования и иному управленческому персоналу получать оперативную информацию об отклонениях от нормальных условий совершения операций, а данные внешнего контроля обеспечивают руководство информацией как о допущенных в течение отчетного периода ошибках и нарушениях, так и о недостатках организации самого внутреннего контроля.

Степень взаимосвязи между внутренним и внешним контролем во многом зависит от особенностей функционирования конкретной организации (предприятия). Так, некоторые субъекты хозяйствования могут вообще не подвергаться внешнему контролю, например, если они не подлежат обязательному внешнему аудиту; инициативные аудиторские проверки такие организации (предприятия) не проводят. Внешний и внутренний контроль являют собой взаимозависимые и взаимообусловленные компоненты единой системы контроля. Но, наряду с этим, между внешним и внутренним контролем имеются существенные различия по нижеприведенным аспектам.

Обязательность контроля. В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 18 октября 1994 г. № 3321-ХІІ (в редакции закона от 26 декабря 2007 г. № 302-З) включение в состав годовой бухгалтерской отчетности аудиторского заключения необходимо только для тех организаций, которые подлежат обязательному аудиту. В остальных случаях аудиторская проверка как форма внешнего контроля является добровольной. Она осуществляется по решению руководства организации (предприятия).

Внутренний контроль обязателен для каждого субъекта хозяйствования независимо от его организационно-правовой формы, формы собственности, величины и отраслевой принадлежности. В крупных организациях (предприятиях) могут быть организованы специальные подразделения внутреннего контроля – отделы внутреннего аудита.

Цели организации контроля. Цель внешнего контроля состоит в подтверждении хозяйственных операций и достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности организации для ее пользователей.

Цель внутреннего контроля – обеспечение соблюдения всеми работниками организации (предприятия) своих должностных обязанностей в соответствии с целями субъекта хозяйствования. Цель внутреннего контроля во времени непрерывна, перманентна и достигается только на короткое время.

Пользователи информации. Потребителями информации, представляющей собой результат внешнего контроля, являются внешние пользователи.

Информация, являющаяся результатом осуществления внутреннего контроля, готовится для внутренних пользователей, в частности – для руководителей и менеджеров организации (предприятия).

Свобода выбора. Внешний контроль основан на общепринятых нормативных правовых документах, регулирующих основные принципы, цели, правила поведения, порядок исследования и сбора доказательств, оформления результатов, взаимодействия с третьими лицами и руководством проверяемой организации (предприятия). Следовательно, внешний контроль до определенной степени централизован и регламентирован.

Внутренний контроль организуется исходя из целей и задач управления организацией (предприятием). Государство регламентирует только основные направления внутреннего контроля – порядок проведения инвентаризации, правила организации документооборота, рекомендации по организации аналитического учета, определение должностных обязанностей управленческого персонала и некоторые другие. Кроме того, государство регламентирует организацию внутреннего аудита в некоторых областях хозяйственной жизни, в частности в банковской сфере. В настоящее время порядок организации внутреннего аудита в банках устанавливается в соответствии с Инструкцией об организации внутреннего контроля в банках и небанковских кредитно-финансовых организациях, утвержденной Правлением Национального банка Республики Беларусь 28 сентября 2006 г., № 139.

Используемые измерители. Так как целью внешнего контроля является проверка хозяйственных операций и подтверждение достоверности бухгалтерского учета, который ведется в национальной валюте Республики Беларусь (белорусских рублях), бухгалтерская (финансовая) отчетность должна быть составлена в рублевой оценке.

При организации и осуществлении внутреннего контроля используются как денежные, так и неденежные измерители. Успешно применяются натуральные показатели (штуки, метры, тонны, литры и др.) – в зависимости от отраслевой принадлежности организации (предприятия). Для измерения рабочего времени применяются такие показатели, как часы, машино-часы и т. д.

Объекты изучения. Объектами внешнего контроля являются хозяйственные операции и участки бухгалтерского учета – основные средства, нематериальные активы, производственные запасы, расчеты, уставный капитал, кредиты и займы, прочие средства. По каждой хозяйственной операции и участку бухгалтерского учета применяются различные средства контроля (например, тестирование оборотов и сальдо по счетам бухгалтерского учета, встречная проверка и т. д.).

При осуществлении внутреннего контроля объектами организации контроля и, соответственно, объектами проверки являются полные циклы деятельности организации (предприятия) по различным направлениям:

- снабжение (совокупность хозяйственных операций, предполагающих осуществление закупок товарно-материальных ценностей и платежей по ним, а также проведение соответствующих мероприятий и процедур контроля, действие которых распространяется на такие хозяйственные операции, как направление заказа на закупку, получение товарно-материальных ценностей, оплата заказанных и полученных материальных ценностей);
- производство (совокупность хозяйственных операций, связанных с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, а также наличием соответствующих мероприятий и процедур контроля, результаты которых распространяются на такие хозяйственные операции, как поддержание уровня запасов, передача товарно-материальных ценностей в производство, начисление и выплата заработной платы и др.);
- реализация (сбыт) или получение дохода (совокупность хозяйственных операций, предполагающих получение субъектом хозяйствования доходов, а также наличие соответствующих мероприятий и процедур контроля, результаты которых распространяются на такие хозяйственные операции, как получение заказов на реализацию продукции, отгрузку продукции и получение выручки).

Интеграция объектов изучения. При внешнем контроле хозяйственная деятельность субъекта хозяйствования воспринимается как единое целое.

При осуществлении внутреннего контроля основное внимание уделяется центрам ответственности – структурным подразделениям, возглавляемым руководителями, которые несут ответственность за результаты работы этих центров. К таким центрам ответственности относятся: в промышленной организации (на предприятии) – цех, участок, бригада; в организации (на предприятии) торговли – отдел, секция и т. д.

В отличие от управленческого учета, согласно принципам которого в сферу ответственности руководителя подразделения включаются лишь такие показатели, на которые он может оказывать реальное воздействие, внутренний контроль включает в себя и соблюдение руководителями подразделений своих должностных обязанностей, нормативных документов, внутренних инструкций.

В управленческом учете различают центры ответственности (затрат, выручки, прибыли). Для целей внутреннего контроля все центры ответственности являются, прежде всего, и центрами контроля.

Периодичность контроля. Обязательный внешний контроль (проверка, ревизия), осуществляемый внешним органом контроля, проводится, не чаще одного раза в год.

Внутренний контроль проводится непрерывно. Отдельные контрольные мероприятия реализуются по мере надобности. Руководство организации (предприятия) самостоятельно устанавливает состав, сроки и периодичность контрольных процедур. Главный принцип организации внутреннего контроля – целесообразность и экономичность.

Степень открытости информации. По результатам проверок внешнего контроля составляются акты, справки и другие итоговые документы, которые в своей основе являются открытыми документами, обсуждаемыми в коллективах как проверенной организации, так и в вышестоящей организации, назначившей проверку (ревизию).

Все документы внутреннего контроля носят сугубо конфиденциальный характер.

Степень объема (размера) информации. При внешнем контроле проверяющая организация должна оценить хозяйственную деятельность субъекта хозяйствования и достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности комплексно во всех существенных аспектах.

Внутренний контроль не связан комплексной проверкой операций на счетах бухгалтерского учета и хозяйственной деятельности субъекта хозяйствования. Руководство организации (предприятия) заинтересовано в предотвращении случаев мошенничества (хищений, злоупотреблений служебным положением и др.), поэтому им организуются проверки (ревизии) работы отдельных структурных подразделений, материально ответственных лиц. Таким образом, внутренним контролем используются частные оценки. В то же время для внутреннего контроля важна каждая деталь. Своевременно незамеченный факт нарушения может привести к существенным последствиям, мошенничеству.

Привязка ко времени. Внешний контроль изучает финансово-хозяйственную деятельность организации (предприятия) за длительный период (не менее года). В соответствии с принципом документальной обоснованности бухгалтерские записи на синтетических и аналитических счетах отражаются в соответствии с документами после совершения хозяйственных операций. Таким образом, основной целью внешнего контроля является оценка достоверности отражения в учете того, что уже свершилось.

Внутренний контроль призван организовать структуру контроля, а также поддерживать ее в таком состоянии, чтобы в каждый момент времени она соответствовала целям субъекта хозяйствования. Если он осуществляет только один вид деятельности и реализует свою продукцию только по договору поставки одному покупателю, то ему соответствует одна структура внутреннего контроля. Если же организация (предприятие) организует реализацию своей продукции разным покупателям, то структура внутреннего контроля должна быть другой. Следовательно, основной целью внутреннего контроля является ведение деятельности в соответствии с установленными и утвержденными правилами.

Связь с учебными дисциплинами. Некоторые аспекты внешнего и внутреннего контроля используются при изучении вопросов финансов предприятия, экономического анализа, документационного обеспечения управления, правового регулирования хозяйственной деятельности, социальной психологии, педагогики и этики делового общения, бухгалтерского финансового учета, бухгалтерского управленческого учета, экономики и организации промышленного производства и др.

Однако, если внешний контроль связан с этими дисциплинами пассивно, не имея возможности использовать имеющиеся знания для данной организации (предприятия), то внутренний контроль связан с этими дисциплинами активно, и применяя имеющиеся знания из этих дисциплин на практике, способствует повышению эффективности ее хозяйственной деятельности.

Функция управления. Являясь функцией управления, контроль подразделяется на предварительный, текущий и последующий. Внешний контроль представляет собой один из видов последующего контроля, а внутренний контроль – совокупность предварительного, текущего и последующего контроля.

1.5. Взаимосвязь контроля, бухгалтерского учета и анализа

Контроль в человеческом обществе является функцией управления производительными силами и производственными отношениями. В своем развитии он прошел ряд этапов: описательный, связанный со сбором фактов и их первоначальной группировкой; логико-аналитический, представляющий собой качественный анализ фактов и затем сочетание качественных и количественных (математических) методов научного познания.

Факты – события или явления, отражающие действительное состояние финансово-хозяйственной деятельности контролируемого объекта. В процессе контроля следует принимать все меры для установления истины, с тем чтобы выявленные факты были бесспорными.

Следовательно, контроль включает в себя, с одной стороны, факты и данные опыта, а с другой – определенную систему знаний (теорию).

Факты составляют реальную основу выводов и заключений контроля. Без систематизации и обобщений, без логического осмысления не может существовать контроль, так как в нем не будет общественной потребности. Факты становятся составной частью научных знаний лишь тогда, когда они выступают в систематизированном, обобщенном виде, являясь основанием и подтверждением законов действительности.

Законы и факты в контроле получают определенную интерпретацию и служат базой для управления экономикой при условии, когда они обобщены в теориях. Поэтому в основе функции контроля находится научное исследование – процесс изучения определенного объекта (предмета или явления) с целью установления закономерностей его возникновения, развития и преобразования в интересах рационального использования в практической деятельности организаций (предприятий). Следовательно, возникает необходимость развития контроля как экономической науки.

Понятие науки базируется на ее содержании и функциях в обществе. Содержанием науки являются теория как система знаний, являющихся формой общественного сознания; общественная роль в практическом использовании рекомендаций для производства благ, являющихся жизненной потребностью членов человеческого общества.

В обществе важнейшей функцией науки является развитие системы знаний, способствующих наиболее рациональной организации производственных отношений и использованию производительных сил в интересах всех членов общества. Она включает в себя ряд конкретных функций:

- познавательную (удовлетворение потребности людей в познании законов природы и общества);
- культурно-воспитательную (развитие культуры, интернационального воспитания и формирования нового человека);
- практически действенную (совершенствование производства и системы общественных отношений), т. е. функцию непосредственной производительной силы материального производства.

Предмет науки – связанные между собой формы движения материи или особенности их отражения в сознании. Именно материальные объекты природы определяют существование многих отраслей знания. Систематизация научных знаний является адекватным отражением, воспроизведением структуры объекта в системе научных знаний о нем. Следовательно, наука представляет собой знания, приведенные в систему.

Следует отметить, что не все знания, приведенные в систему, адекватны науке. Например, практические пособия по слесарному делу представляют определенную систему знаний, но их нельзя отнести к научным знаниям, поскольку они не раскрывают новых явлений в технологии столярного производства, а содержат конкретные приемы выполнения постоянно повторяющихся видов работ.

Наука – динамическая система знаний, раскрывающих новые явления в обществе и природе, с целью применения их в практической деятельности общества.

Экономическая наука развивается вместе с развитием производительных сил и производственных отношений в конкретных общественно-экономических формациях. Развитие каждой науки основано на ее собственных законах и исторических условиях, присущих данной формации. Вместе с тем, в каждой формации действуют общие экономические законы, влияющие на развитие науки.

Следовательно, исходя из концепции науки контроль представляет собой динамическую систему экономических знаний, направленных на выявление и устранение негативных явлений в развитии производительных сил и производственных отношений с целью их планового регулирования.

Изучая важнейшие проблемы развития производства, контроль как отрасль экономической науки способствует оптимизации вариантов народнохозяйственных пропорций, территориального размещения производства по регионам страны, а также исследует трудовые, материальные и финансовые ресурсы во всех звеньях экономики с целью их рационального использования.

Контроль, как и вся экономическая наука, изучает проблемы, связанные с производством. Поэтому в решении этих проблем он не может ограничиваться лишь качественными определениями экономических категорий. Контроль изучает и их количественные соотношения. Развитие производительных сил и производственных отношений в обществе обусловили появление новых функциональных экономик (научная организация труда; экономика труда; инновационная деятельность; ценообразование; финансы, денежное обращение и кредитование, бухгалтерский учет; анализ хозяйственной деятельности; математические методы и применение вычислительной техники в экономических исследованиях, планировании и управлении народным хозяйством и его отраслями).

Контроль тесно взаимосвязан с планированием, теорией управления, бухгалтерским учетом и анализом хозяйственной деятельности. Эта связь проявляется в том, что функциональные экономические науки исследуют один и тот же объект, но с различной целевой функцией. В условиях технического прогресса и рыночных отношений возникает потребность комплексного изучения объекта и связанных с ним проблем.

Таким образом, контроль в своем развитии интегрируется с другими функциональными экономическими науками.

В процессе взаимодействия наук достижения одних наук изучаются приемами и способами других. Потоки информации ряда наук используются другими науками. Например, информация о развитии народного хозяйства собирается, анализируется и обобщается статистикой, хотя эти информационные потоки образовались в процессе взаимодействия и влияния на хозяйственные процессы планирования, бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности, финансирования и других экономических наук. Законность, правдивость этой информации, ее объективность и достоверность устанавливаются контролем.

Следовательно, контроль как функциональная экономическая наука, используя экономическую теорию, выполняет общественную роль в обеспечении практическими рекомендациями производство жиз-

ненно необходимых благ для удовлетворения потребностей членов общества. Выявляя диспропорции и негативные явления в обществе, контроль способствует их устранению и предупреждению повторения, рациональной организации производственных отношений и оптимальному использованию производительных сил.

Контроль в обществе выполняет конкретные функции экономической науки:

- познавательную (выявление факторов, отрицательно влияющих на развитие производительных сил и производственных отношений, с целью их регулирования);
- культурно-воспитательную (воспитание чувства бережливости в расходовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов);
- практически действенную (обеспечение управления экономикой конкретными приемами, способами и методиками).

Отсюда контроль как экономическая наука обладает интегративными качествами в системе экономических наук, является непосредственной производительной силой.

В экономической литературе существует точка зрения, что контроль представляет собой синтез практического опыта и данных бухгалтерского учета, анализа хозяйственной деятельности и др. Сторонники такой точки зрения по существу ставят знак равенства между контролем как функцией управления и спецификой деятельности управленческих звеньев. Такой подход вызывает возражение, поскольку любая функция управления выступает как общая категория для всех его звеньев независимо от конкретной структуры управленческого аппарата. Поэтому одну и ту же функцию могут выполнять различные подразделения аппарата управления и, наоборот, одно подразделение часто осуществляет несколько функций.

Проблема соотношения контроля и бухгалтерского учета заслуживает отдельного рассмотрения в связи с тем, что по теории бухгалтерского учета, в отличие от теории контроля имеется многочисленная литература и сложившиеся традиции. Отдельные ученые отрицают правомерность ответвления контроля от бухгалтерского учета. При этом приводится такой довод, что у бухгалтерского учета и контроля общий предмет – состояние и использование средств субъектов хозяйствования в процессе производства.

С подобной точкой зрения нельзя согласиться, так как она своими корнями уходит в необоснованную трактовку содержания и предмета двух взаимосвязанных, но различных отраслей экономической науки, каждая из которых изучает хозяйственные процессы и явления в своем аспекте.

Бухгалтерский учет служит основным поставщиком информационного обеспечения для выполнения разных функций управления, в том числе и контроля. Одновременно в процессе учета осуществляется контроль над рациональным и эффективным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, сохранностью активов. Бухгалтерский учет контрольные функции выполняет через все элементы его метода: документацию и инвентаризацию, оценку и калькуляцию, систему счетов и двойной записи, балансовое обобщение и отчетность. Однако при всей важности бухгалтерского контроля теоретическое обоснование и разработка всей совокупности вопросов методологии и организации контроля остаются вне бухгалтерского учета.

Нельзя отождествлять понятие контрольной функции бухгалтерского учета с понятием контроля, также как нельзя ставить знак равенства между внутренним свойством предмета или явления и его практическим использованием. Если бы бухгалтерский учет не обладал объективно присущим ему свойством – контрольной функцией, то государство не могло бы использовать учет в качестве орудия контроля. Контроль выступает как результат практического использования государством контрольных функций бухгалтерского учета.

Постановка и организация самого бухгалтерского учета является объектом постоянного надзора со стороны органов, осуществляющих контроль. В его сферу контроля также входит изучение степени напряженности и обоснованности установленных показателей и нормативов производственных затрат, выявление резервов.

Безусловно, что контроль имеет во многом с бухгалтерским учетом общие цели и задачи, поскольку у них единый объект – финансово хозяйственная деятельность субъектов хозяйствования. Отличие состоит в целевой направленности каждой из этих отраслей экономических знаний.

Главное направление контроля – изучение процессов, финансовых и хозяйственных операций с позиций их законности, достоверности, экономической целесообразности и обеспечения сохранности активов и обязательств субъектов предпринимательской деятельности.

Следовательно, как система специальных знаний контроль в отраслях экономики, равно как и анализ хозяйственной деятельности, возник в недрах бухгалтерского учета. Однако вобрав в себя и синтезировав его достижения в области контроля экономической деятельности субъектов хозяйствования, контроль выступает как отдельная отрасль знаний, имеющая свой предмет, метод и специфические приемы и способы. Достижение своих целей контроль обеспечивает только ему присущими методиками. Он пользуется учетной информацией, приемами и способами анализа хозяйственной деятельности, специальными приемами логического контроля, обратного счета, встречного контроля и др.

Бухгалтерский учет основан на непрерывной, сплошной и документальной регистрации всех финансовых и хозяйственных операций, связанных с движением денежных средств и товарно-материальных ценностей. В отличие от него контроль может основываться на данных несплошного наблюдения или однора-

зовых контрольных действий (контрольного обмера, контрольного запуска сырья в производство, экспертной оценки и др.).

Субъектами контроля являются не только бухгалтерия, но и другие функциональные службы субъекта хозяйствования, а также специальный контрольно-ревизионный аппарат вышестоящих органов управления и вневедомственных служб внешнего контроля.

Контроль и анализ хозяйственной деятельности также взаимодействуют между собой.

Анализ хозяйственной деятельности – глубокое экономическое исследование, основанное на данных учетной информации о всех сторонах деятельности организаций (предприятий). Для анализа характерны специальные приемы и технические способы. Проверять – значит и анализировать. Контроль и анализ не исключают, а дополняют друг друга. Посредством анализа, например, контролируются результаты хозяйственной деятельности организаций (предприятий) по итоговым учетным данным о тех или иных однородных хозяйственных операциях за месяц или другой период. Посредством контроля осуществляется проверка в деталях по отдельным операциям, с тем чтобы вскрыть конкретные факты нарушений за проверяемый период. Анализ освещает слабые участки в деятельности проверяемого субъекта хозяйствования и тем самым направляет контроль на выявление конкретных недостатков, причин и виновников их возникновения. Поэтому анализ, как правило, должен предшествовать контролю документов и бухгалтерских записей.

В процессе контроля некоторые результаты анализа могут претерпевать существенные изменения, что повышает и обосновывает доказательную силу анализа. По завершении контроля анализ является важным средством составления выводов о деятельности проверенного экономического субъекта и отдельных ответственных должностных лиц. Например, чтобы дать правильную оценку выявленным фактам недостатков и нарушений в деятельности проверяемой организации (предприятия), необходимо завершить анализ деятельности и привести все нарушения в определенную систему, обобщить сумму ущерба, причиненного тем или иным лицом, определить его последствия, вскрыть причины и внутренние резервы, а также разработать мероприятия по дальнейшему совершенствованию работы проверенного субъекта хозяйствования. Это достигается приемами и техническими способами анализа.

При осуществлении контроля используют различные приемы и способы анализа.

Прочитать цифры бухгалтерского баланса – значит сравнить данные балансов по различным датам; остатки товарно-материальных ценностей с установленными нормативами и др. Аналогично проводится анализ других форм бухгалтерского и статистического отчетов.

Для сравнения или сопоставления данных учета с плановыми показателями, показателями прошлых периодов, показателями других аналогичных организаций (предприятий) и лучшими образцами работы составляют аналитические таблицы, приводят данные в сопоставимый вид, применяют способы статистической обработки данных учета с целью получения средних величин, различных коэффициентов и т. д. С целью углубленного анализа финансово-хозяйственной деятельности проверяемых субъектов при проведении контроля применяются также экономико-математические методы, линейное программирование.

2. ОСНОВНЫЕ УСЛОВИЯ И ЭТАПЫ КОНТРОЛЯ

2.1. Система контроля и ее свойства

Подход к объектам проверки как к системам выражает одну из главных особенностей современного научного познания. Контроль является сложной динамической системой, так как представляет совокупность большого числа различных элементов, находящихся в тесном взаимодействии и непрерывном развитии. Как система контроль имеет конкретный исторический характер и является обособившейся функцией управления экономикой в целом и каждым ее звеном, играет определенную роль в постоянном совершенствовании управления экономикой, повышении эффективности всех звеньев народного хозяйства Республики Беларусь. Ему присущи основные свойства системы:

- наличие связей, в том числе обратных;
- делимость на части, т. е. эквипотенциальность;
- наличие структуры, т. е. упорядоченность элементов;
- гомеостаза, т. е. сохранение определенной устойчивости в некоторых заданных пределах при воздействии внешних факторов;
- целенаправленность;
- многоаспектность;
- саморегулируемость, так как ей присущи управленческие процессы.

Являясь сложной системой, контроль по отношению к системам более высокого порядка выступает как элемент этих систем.

Понятие «контроль» можно рассматривать как функцию управления или элемент управления экономикой, как целенаправленную деятельность и как систему органов, осуществляющих контроль в области

экономики. При этом следует учитывать, что указанные три стороны контроля представляют единое целое. Контроль являет собой общую функцию управления. В конкретной системе управления он выступает как элемент этой системы. В системе управления экономикой контроль – элемент экономического управления. Его взаимосвязь с другими элементами управления экономикой, а также с управлением в целом представлена на рис. 2.



Рис. 2. Взаимосвязь контроля с другими элементами управления

Взаимодействие контроля с остальными элементами системы управления экономикой и другими системами управления обществом двоякое: оно проявляется как в масштабах конкретной определенной системы в горизонтальном разрезе, какой является система управления экономикой, так и во взаимодействии ее с другими системами в вертикальном разрезе, т. е. с системой управления обществом, что представлено на рис. 3.

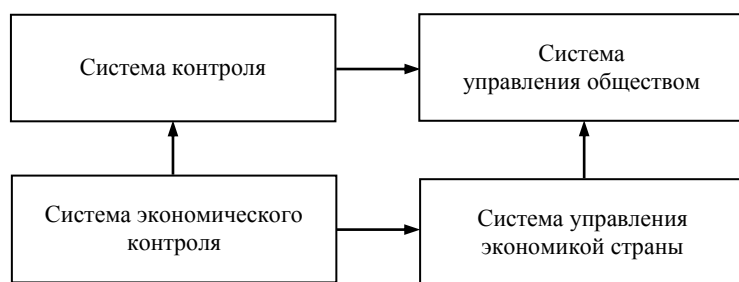


Рис. 3. Взаимодействие контроля с элементами системы управления экономикой и другими системами управления обществом

Взаимосвязь системы контроля по вертикали представлена на рис. 4.

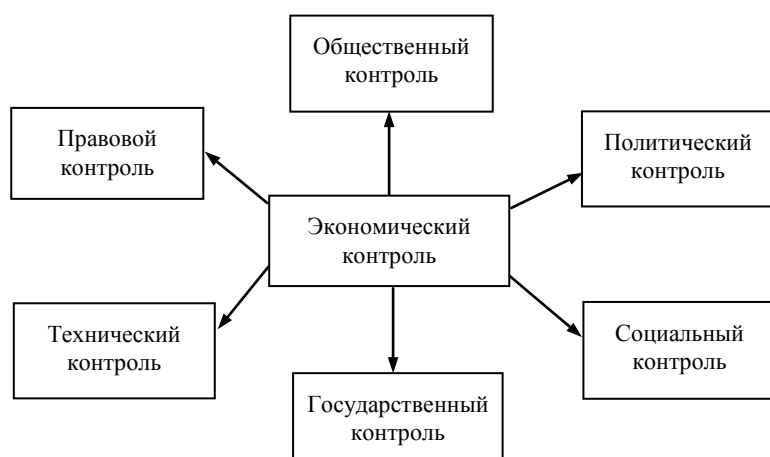


Рис. 4. Взаимосвязь контроля по вертикали

Как следует из рис. 4, контроль является одновременно системой и подсистемой по отношению к системе управления обществом. Указанные на рисунке отрасли контроля тесно взаимосвязаны и представляют единую систему контроля в Республике Беларусь.

В системе управления экономикой контроль обеспечивает необходимую для любого процесса обратную связь, которая проявляется в том, что результаты воздействия контроля на объект управления используются не только для принятия решений по объекту управления, но также и по субъекту управления.

Представление об обратных связях в системе контроля показано на рис. 5.

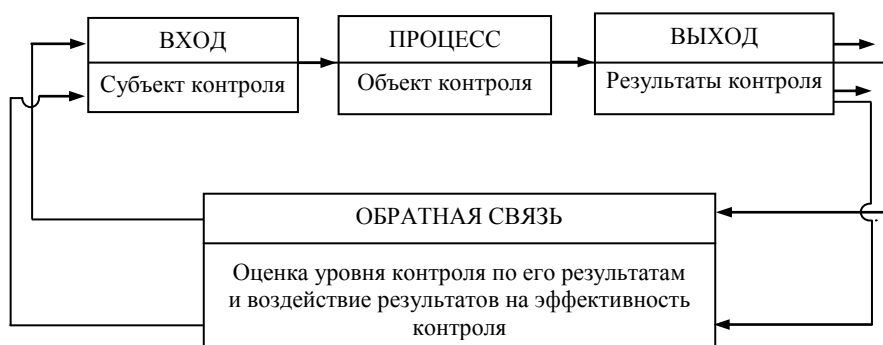


Рис. 5. Обратные связи в системе контроля

Рассматривая контроль как целенаправленную деятельность, следует подчеркнуть, что он выступает самостоятельным видом человеческой деятельности и нуждается в управлении. Можно выделить его две подсистемы: управляющую (субъект управления) и управляемую (объект управления). Управляемой подсистемой является контрольный орган как коллектив работников, например, контрольно-ревизионное управление, контрольно-ревизионный отдел или группа. Управляющей подсистемой будет звено управления контрольного органа, например, в контрольно-ревизионном управлении – руководители управления, отдела и др. Эти две подсистемы организационно представляют единое целое.

Контроль как целенаправленная человеческая деятельность осуществляется в разных формах и видах, применяя широкий арсенал методических приемов и способов, о чем будет изложено ниже.

2.2. Процессы и технология контроля

Контроль во всех звеньях экономики Республики Беларусь и, прежде всего, в организациях (на предприятиях), осуществляется путем проведения ревизий, тематических, выборочных и сплошных проверок с использованием соответствующих методических приемов и способов.

Совокупность организационных, методических и технических приемов, осуществляемых при ревизии с помощью контрольных и ревизионных процедур, представляет собой контрольно-ревизионный процесс.

Любой динамический процесс, связанный с участием средств и предметов труда, а также самого труда, состоит из организационного, подготовительного, технологического и завершающего этапов.

Применительно к контрольному процессу существуют следующие этапы: организационный, подготовительный, технологический, оформления результатов контроля, рассмотрения и утверждения его итогов, реализации принятых мероприятий по устранению выявленных нарушений и недостатков. Организацию и непосредственное проведение этого процесса осуществляют контрольно-ревизионные службы в структуре органов управления, реализующие контрольные функции.

На организационном этапе выбирается объект контроля, оформляются необходимые документы на право его проведения.

Выбор объекта контроля состоит в определении первоочередности организации (предприятия), отдельные показатели деятельности которой (невыполнение государственного заказа, нерентабельная работа, необеспечение сохранности активов и др.) обуславливают необходимость проведения неотложных контрольных процедур и действий.

Исходя из характера деятельности проверяемой организации (предприятия), а также объема предстоящих контрольно-ревизионных работ определяется потребность в специалистах, которых необходимо привлечь из аппарата вышестоящей организации и других органов контроля, т. е. формируется требуемый состав ревизионной бригады. После этого издается приказ (постановление, распоряжение) руководителя вышестоящей организации, в котором указываются: вид ревизии; наименование ревизируемой организации (предприятия); период, за который проверяется деятельность объекта контроля; фамилии, имена и отчества, должности членов ревизионной бригады, ее руководителя; срок проведения проверки (ревизии). Руководителем ревизионной бригады, как правило, назначается работник контрольно-ревизионной службы вышестоящей организации, имеющий специальное образование и практический опыт контрольной работы.

Подготовительный этап контроля начинается с подготовки проверяющих лиц, включенных в состав ревизионной бригады, к проведению проверки (ревизии) и изучения состояния хозяйственной деятельности контролируемого объекта. Членами ревизионной бригады до выезда на объект ревизии изучаются планы производственной и финансово-хозяйственной деятельности организации (предприятия) и их вы-

полнение за намеченный ревизуемый период. Для этого в качестве источников информации используются бизнес-план экономического и социального развития организации (предприятия), годовая и периодическая бухгалтерская (финансовая) и статистическая отчетность, акт предыдущей проверки (ревизии) и принятые по нему мероприятия по устранению выявленных недостатков и нарушений, материалы тематических проверок, обследований, различного рода служебных расследований и принятых решений. Анализируются финансовое состояние организации (предприятия), обеспечение сохранности активов, расчетно-кредитные отношения, ее платежеспособность, решения вышестоящей организации по утверждению годовой бухгалтерской отчетности, замечания обслуживаемого банка, финансовых органов по вопросам их компетенции. Проверяющие лица из состава бригады изучают и анализируют также информацию о деятельности организации (предприятия) за ревизуемый период, находящуюся в вышестоящей организации.

На основании результатов изучения состояния хозяйственной деятельности ревизуемой организации (предприятия) руководителем ревизионной бригады разрабатывается программа проверки (ревизии), которая утверждается руководителем вышестоящей организации, назначившей ревизию. В этом документе указываются объекты контроля, их содержание и последовательность проверки, периоды для выборочно-го и сплошного контроля и другая информация.

Далее осуществляется выбор методики проведения проверки (ревизии), определяются методические приемы и способы, контрольно-ревизионные процедуры и их применение при проверке различных финансово-хозяйственных операций, использование средств вычислительной техники и т. д.

Для того, чтобы программа проверки (ревизии) была выполнена в срок, установленный приказом (распоряжением) о ее назначении, и в полном объеме, руководитель ревизионной бригады составляет план проведения проверки (ревизии) хозяйственно-финансовой деятельности организации (предприятия), который согласуется с руководителем контрольно-ревизионного управления (отдела) вышестоящей организации.

В плане конкретизируются вопросы установления сроков проверки (ревизии) по каждому виду хозяйственных операций (теме, направлению) и закрепления исполнителей исходя из общей продолжительности проведения проверки (ревизии).

Заканчивается подготовительный этап до выезда в ревизуемую организацию (на предприятие) составлением рабочих планов проверяющих лиц, в которых каждый из них по выделенному ему руководителем бригады объекту с учетом установленного срока завершения всей проверки (ревизии) определяет промежуточные интервалы времени и объемы предполагаемых к выполнению работ.

Технологический этап контрольно-ревизионного процесса осуществляется ревизионной бригадой непосредственно на объекте – в организации (на предприятии) – с обеспечением соблюдения принципа внезапности проверки (ревизии). Указанный этап состоит из ряда первоочередных организационных и контрольных процедур, направленных на создание необходимых условий для качественного проведения проверки (ревизии) в запланированные сроки. Технология проведения проверки (ревизии) заключается в выполнении контрольно-ревизионных процедур и действий по установлению достоверности документов и записей в учетных регистрах операций, связанных с производственной и финансово-хозяйственной деятельностью проверяемой организации (предприятия), с применением приемов сплошного и выборочного контроля, встречной проверки, использованием вычислительной техники и других способов контроля.

Этап оформления результатов проверки (ревизии), их обсуждения и утверждения, принятия мер по устранению выявленных нарушений и недостатков завершает контрольно-ревизионный процесс. Обобщение результатов проверки (ревизии) представляет собой систематизацию фактов недостатков и нарушений в деятельности ревизуемой организации (предприятия). При этом выявленные недостатки группируются, результаты промежуточного контроля оформляются соответствующими документами (ведомостями выявленных фактов нарушений; разовыми актами, оформляемыми по результатам отдельных контрольных действий и процедур; промежуточными актами), дается следственно-юридическое обоснование установленных фактам нарушений и злоупотреблениям, а результаты проверки (ревизии) излагаются в составляемом акте или справке.

Если в ходе проверки (ревизии) выявлены нарушения нормативных правовых документов законодательства Республики Беларусь, регулирующих экономические отношения, то по итогам проверки (ревизии) составляется акт, а по результатам проверки (ревизии), в процессе которой не выявлено нарушений актов законодательства, оформляется справка.

Реализация результатов проверки (ревизии) состоит в обсуждении итогов и принятии мер по устранению недостатков, злоупотреблений и нарушений. Ревизионная бригада совместно с руководством ревизуемой организации (предприятия) проводит обсуждение результатов ревизии в трудовом коллективе, докладывая о них на собрании актива или производственном совещании. Обсуждение результатов проверки (ревизии) оформляется специальным протоколом. Придание гласности результатам проверки (ревизии) и проявление ее других принципов позволяют выявить причины недостатков в деятельности организации (предприятия) и разработать проект итогового документа с профилактическими мероприятиями по их предупреждению в дальнейшей работе проверенного экономического субъекта.

Следовательно, *контрольно-ревизионный процесс* представляет собой системное воздействие на финансово-хозяйственную деятельность организации (предприятия) с целью планового и нормативно-правового регулирования.

Объекты контроля следует распределять между членами ревизионной бригады в соответствии с их профессиональными знаниями, с учетом реального объема работы и предельных сроков его выполнения исходя из установленного времени для проведения проверки (ревизии).

Изучение объектов ревизии может производиться последовательно в очередности, указанной в программе проверки (ревизии), параллельно и смешанно. Исходя из необходимости внезапной проверки сохранности денежных средств, находящихся в кассе организации (предприятия), ревизию кассовых операций следует предусматривать немедленно по прибытии ревизионной бригады в организацию (на предприятие). В то же время параллельно планируется проверка выполнения государственного заказа на производство и реализацию продукции при различном долевом участии членов ревизионной бригады.

Смешанный порядок участия отдельных членов ревизионной бригады предусматривается при ревизии кассовых операций и основных средств и нематериальных активов, трудовых ресурсов и расчетов с персоналом по оплате труда. Это обусловлено необходимостью проверки финансово-хозяйственных операций, отраженных в бухгалтерском учете, знаниями которого в достаточной мере владеет только один член ревизионной бригады. Аналогично планируется использование также других специалистов в составе ревизионной бригады (инженера-технолога, экономиста-финансиста).

Организация контрольно-ревизионного процесса завершается составлением рабочих планов проверяющих лиц.

Каждый член ревизионной бригады по заданию руководителя расчленяет выделенные ему для контроля объекты на составные элементы и определяет предельное время для завершения работ.

2.3. Цель контроля и его объекты

Предмет контроля конкретизируется его объектами, которые детализируют финансово-хозяйственную деятельность контролируемой организации (предприятия). Так, в процессе производства продукции объектами контроля выступают план выпуска продукции и его выполнение, качество произведенной продукции, инженерное обеспечение производства и др. Объекты контроля выбираются в соответствии с целями контроля. Контроль исследует поведение эмпирических, т. е. реально существующих объектов.

Эмпирические объекты исследования делятся на натуральные (физические), существующие в природе объективно, независимо от воли и сознания человека, и искусственные, в том числе технические, созданные по его воле в процессе производственной и финансово-хозяйственной деятельности организации (предприятия).

Следовательно, объектами контроля являются предметы и средства труда, а также сам труд, используемый в процессе производственной и финансово-хозяйственной деятельности организации (предприятия).

В зависимости от степени сложности различают простые и сложные объекты контроля, различие между которыми определяется числом элементов и видом связи между ними. Поэтому они называются системными.

К простым относятся объекты, содержащие несколько элементов, например, выпущенная продукция, являясь простым объектом для контроля, расчленяется на такие элементы, как качество, ассортимент, конкурентоспособность, эстетическая привлекательность и т. д.

К сложным относятся объекты с неопределенной структурой, которую необходимо проверить, а затем описать конкретизирующие ее элементы. Сложные объекты исследуют по методу «черного ящика», который заключается в поиске взаимосвязи между входными воздействиями и реакцией объекта на них. «Черный ящик» – понятие кибернетики, которое означает, что имеющиеся знания не позволяют определить структуру сложной системы или ее компонентов, внутренних закономерностей ее функционирования, а можно лишь определить зависимость влияния изменений на входе и выходе системы, определить направление дальнейшего исследования. Так, эффективность новой техники относится к сложным объектам контроля, на входе которых известны затраты на внедрение, а на выходе – произведенная продукция, но характеризующие элементы, т. е. факторы, влияющие на результативные показатели, их количественное выражение для измерения влияния на контролируемый объект можно определить при дальнейшем исследовании с применением методов экономического анализа.

Изучение структуры системного объекта называется морфологическим анализом, в результате которого получают знания о строении объекта. Оно начинается с описания состава элементов. Если объект содержит однотипные элементы, то это гомогенный объект, т. е. однородный, обладающий одними и теми же свойствами, например, себестоимость продукции. Когда объект содержит разнотипные элементы, то это гетерогенный объект, т. е. неоднородный, состоящий из различных по своему составу частей, например, эффективность производства. Простые объекты достаточно полно описываются методами морфологического анализа.

Для выбора в предмете контроля главного свойства исследуют совокупность однотипных объектов, определяют их сходство, отвечающее целям контроля. На основании результатов предварительного изучения этой совокупности находят объект контроля, обладающий всеми основными свойствами множества реальных объектов. Правильное выделение объекта контроля на стадиях производственной и финансово-хозяйственной деятельности в соответствии с целями контроля позволяет повысить результативность контрольных процедур и действий.

Каждый объект контроля окружает среда, с которой он взаимодействует. Задача контроля состоит в определении факторов, влияющих на поведение объекта контроля, выделение из них существенных и несущественных с тем, чтобы на существенных факторах сосредоточить усилия контроля. Критериями выбора существенных факторов являются цель контроля и уровень накопленных знаний в этом направлении. Если уровень знаний о влиянии факторов на поведение объекта контроля недостаточный, то это может быть основанием для отнесения данных факторов к группе существенных. Например, контролируя факторы, влияющие на формирование себестоимости продукции, выделяют среди них в основном производственные и экономические (ценообразование, стимулирование и др.), игнорируя при этом как несущественные социальные факторы. Уровень знаний об этих факторах пока еще явно недостаточен, поэтому в настоящее время в контроле они не отбрасываются, а изучаются во взаимосвязи с другими факторами.

Отбор существенных воздействий на объект контроля имеет большое практическое значение, так как он влияет на степень достоверности полученных результатов. Если какое-либо существенное воздействие не учтено, то выводы, полученные в результате контроля, могут быть ошибочными, неполными или даже неверными.

Выделение существенных факторов упрощается, если проведение контроля основано на хорошо разработанной теории. Если теория не дает ответа на поставленный вопрос, то используются гипотезы, экономические идеи, сформулированные на этапе предварительного изучения объекта контроля.

Следовательно, чем полнее учтено влияние среды на объект контроля, тем точнее будут результаты проведенного контроля.

Определив объект контроля, а также факторы, влияющие на его поведение, устанавливают его параметры, т. е. полноту изучения объекта в соответствии с целями контроля. От правильности определения параметра контролируемого объекта зависит результат выполненного контроля. В качестве объектов контроля могут быть избраны: сохранность и учет денежных средств в кассе; операции с наличными деньгами; операции с денежными средствами на счетах в банке; ценные бумаги, их сохранность и учет; бухгалтерский учет денежных средств и операций с ними и др.

2.4. Этапы контроля

Первоочередные действия проверяющих лиц являются составной частью технологического этапа контрольно-ревизионного процесса, который выполняется в ревизуемой организации (на предприятии).

В первую очередь руководитель ревизионной бригады на объекте проверки (ревизии) предъявляет свои полномочия руководителю ревизуемой организации (предприятия), а также знакомит его с составом проверяющих лиц бригады.

Со своей стороны руководитель организации (предприятия) знакомит членов ревизионной бригады с руководителями тех подразделений, с которыми они будут общаться при проведении проверки (ревизии). Одновременно для ревизионной бригады выделяется изолированное служебное помещение и создаются необходимые условия для работы проверяющих лиц.

Ревизионная бригада, осуществляя принцип внезапности, немедленно производит инвентаризацию денежных средств и других ценностей в кассе организации (предприятия), осуществляет первоочередные контрольно-ревизионные действия и процедуры по проверке учета доверенностей, выполнения графика очередных отпусков материально ответственными лицами, устанавливают наличие в учете материальных ценностей, числящихся за уволенными лицами, проводят выборочные инвентаризации товарно-материальных ценностей, оформляя результаты контроля разовыми и промежуточными актами, факты по которым затем включаются в акт проверки (ревизии) деятельности организации (предприятия), а копии этих документов прикладываются к акту в качестве приложений. Вместе с тем, в этот момент устанавливаются деловые контакты с общественностью организации (предприятия), трудовым коллективом, освещаются цели и задачи проверки (ревизии). Такие контакты предоставляют возможность персоналу отдельных функциональных отделов проверяемой организации (предприятия) принять участие в проверке, а также в разработке предложений по устранению обнаруженных недостатков. В необходимых случаях проверяющие лица устанавливают контакты с местными финансовыми органами, учреждениями банков, статистическими органами, которые могут иметь претензии к деятельности проверяемой организации (предприятия).

Обследование ревизуемого объекта состоит в изучении структуры организации (предприятия) ревизионной бригадой непосредственно в ее подразделениях, местах хранения денежных и товарно-материальных ценностей; проверке обеспечения их сохранности; установлении приспособленности помещений для

хранения ценностей, а также для осуществления производственной и финансово-хозяйственной деятельности. Одновременно изучаются организационно-распорядительные документы, созданные в ревизуемом периоде, распределение обязанностей между руководством организации (предприятия) и ее функциональными службами управления. При этом проверяется выполнение решений вышестоящей организации по предыдущей проверке (ревизии), оперативному контролю деятельности организации (предприятия), а также по устранению недостатков, установленных другими контролирующими органами.

Исходя из результатов проведенных контрольных действий и процедур руководитель ревизионной бригады в этот момент должен осуществлять:

- корректировку программы проверки (ревизии), т. е. уточнять объекты сплошного и выборочного контроля, отдельные периоды проверки и др.;
- корректировку плана проведения проверки (ревизии), т. е. перераспределять проверяющих лиц с целью более эффективного проведения контрольно-ревизионных процедур и действий;
- изменять продолжительность сроков проверки отдельных хозяйственных операций, тематик и направлений в зависимости от объемов работ по контролю объектов;
- уточнение содержания индивидуальных рабочих планов проверяющих лиц.

Технологический этап контрольно-ревизионного процесса основан на его моделировании. При этом весь указанный процесс контроля реальных объектов представляется в виде модели.

Исходя из особенностей производственной и финансово-хозяйственной деятельности проверяемого субъекта хозяйствования, а также программы проверки (ревизии) в начале технологического процесса проверки (ревизии) конкретизируются параметры контроля во временном и объемном измерителях, в выборе источников информации и методических приемов контроля, обобщении и реализации его результатов. Например, контролируя деятельность промышленной организации (предприятия), производящей материалоёмкую продукцию, в плане проверки (ревизии) может предусматриваться:

- большая численность проверяющих лиц, имеющих специальные знания в области материаловедения и технологии данного производства;
- увеличение времени в плане для выполнения специальных контрольно-ревизионных процедур и действий основного производства по сравнению с другими объектами контроля.

Аналогично подготавливаются источники информации для технологического этапа контрольно-ревизионного процесса. Подбираются законодательные акты, инструкции, положения, методические указания, нормы и нормативы, используемые при планировании и расходовании сырья и материалов; первичные документы и учетные регистры, отчетность по использованию материалов в производстве, их сохранности; заключения товарных и других экспертиз, отражающих соответствие исходного сырья и материалов их технологическому назначению. Соответственно избираются методические приемы и контрольно-ревизионные процедуры. Для контроля обоснованности норм расходования сырья может быть, например, избран методический прием выборочных наблюдений, осуществляемый при помощи таких контрольно-ревизионных процедур, как контрольный запуск сырья в производство. Здесь же применим и такой методический прием обобщения результатов контроля, как документирование результатов промежуточного контроля.

На основании организационной модели контроля финансово-хозяйственной деятельности организации (предприятия) ревизоры по объектам, предусмотренным планом комплексной ревизии, составляют отдельные организационные модели, которые используются для контроля и ревизии следующих объектов:

- денежных средств в кассе и на счетах в банках;
- товарно-материальных ценностей;
- основных средств и нематериальных активов;
- трудовых ресурсов и фонда оплаты труда;
- расчетных и кредитных операций;
- выполнения плана производства и себестоимости продукции;
- образования и расходования фондов и резервов;
- выполнения инвестиционных планов и внедрения новой техники;
- сохранности активов;
- учета, отчетности и внутрихозяйственного контроля и др.

Содержание этих моделей будет отражать особенности финансово-хозяйственной деятельности ревизуемой организации (предприятия).

Следовательно, в начале технологического этапа проверки (ревизии) создается необходимое организационное, информационное и методическое обеспечение для качественного выполнения всего контрольно-ревизионного процесса.

Контрольно-ревизионные процедуры и действия выполняются проверяющими лицами в процессе изучения деятельности проверяемой организации (предприятия) в соответствии с программой проверки (ревизии), а также с планом ревизионной бригады и индивидуальными рабочими планами каждого из проверяющих лиц.

В зависимости от численности ревизионной бригады контрольно-ревизионные процедуры и действия могут выполняться двумя способами: параллельно, когда одни проверяющие лица контролируют, например, операции, связанные с денежными средствами в кассе, на расчетном счете в банке, а другие – опера-

ции по движению товарно-материальных ценностей; последовательно, когда после проверки одних однородных хозяйственных операций проверяющие лица переходят к контролю других хозяйственных и финансовых операций до полного завершения контрольно-ревизионного процесса. Однако это не означает, что при выполнении контрольно-ревизионных действий и процедур проверяющие действуют обособленно и изучают указанные операции изолированно друг от друга. Независимо от способа выполнения процедур все объекты контроля должны изучаться во взаимосвязи, поскольку финансовые и хозяйственные операции в деятельности организации (предприятия) взаимообусловлены. Координация выполнения контрольно-ревизионных процедур и действий при проведении проверки (ревизии) возлагается на руководителя ревизионной бригады.

При изучении финансово-хозяйственных операций используются методические приемы, которые реализуются путем выполнения разных контрольно-ревизионных процедур и действий. Так, инвентаризация ценностей как методический прием в процессе проверки (ревизии) осуществляется при помощи процедур проверки ценностей в натуре, счетной и бухгалтерской обработки документов, получения объяснений от материально ответственных лиц по результатам инвентаризации, рассмотрения их центральной инвентаризационной комиссией, принятия решений по выявленным недостаткам и излишкам ценностей.

Следовательно, изучение финансовых и хозяйственных операций в процессе контроля включает проверку достоверности их с помощью органолептических и документальных методических приемов, установление соответствия их действующему законодательству и нормативным правовым актам, а также выявление отклонений от них и принятие решений по этим отклонениям. При проведении проверки (ревизии) изучению подвергаются все финансовые и хозяйственные операции за контролируемый период, например, операции с денежными средствами в кассе. Операции проверяемой организации могут быть проконтролированы частично выборочным путем, например, расчеты с покупателями, поставщиками, разными дебиторами и кредиторами и т. д. В процессе проверки (ревизии) используются общенаучные и специальные научные методические приемы и способы. В больших по объемам хозяйственной деятельности организациях (на предприятиях) во время проведения проверок (ревизий) общенаучные методы контроля, методические приемы и способы применяются для выявления и разрешения конфликтных ситуаций (например, роста бракованной продукции), которые затем исследуются при помощи органолептических методов (осмотр), инвентаризации, контрольного обмера, а также документальных методических приемов (например, сплошное или выборочное изучение достоверности документов, отражающих контролируемые проверяющими лицами операции). Всестороннее изучение в процессе проверки (ревизии) хозяйственных и финансовых операций с применением различных методических приемов и способов позволяет проверяющим лицам дать правильную оценку контролируемым объектам и избежать ошибок.

Создание крупных организаций (предприятий) расширяет объемы производственной и финансово-хозяйственной деятельности, а следовательно увеличивает объемы информации о ней. При проверках (ревизиях) проверяющим все труднее справляться с выполнением контрольно-ревизионных процедур с использованием простейших вычислительных машин. Поэтому перспективным является применение в ходе контроля диалогового общения с ПЭВМ при выполнении расчетно-аналитических контрольных процедур при проверке научно обоснованных нормативов расходования сырья на производство продукции, создания безотходного производства, оплаты труда, результатов хозяйственной деятельности и т. д. В этом общении проверяющее лицо выступает в качестве пользователя услуг ПЭВМ. Связь пользователя с ПЭВМ в диалоговом режиме осуществляется с помощью специальных устройств связи – телетайпов, экранных пультов, дисплеев и т. д.

Совершенствование финансово-хозяйственного контроля в направлении повышения его активного влияния на процессы управления организацией (предприятием) проводится на технической базе ПЭВМ и комплекса технических средств управления (видеотерминалы, интеллектуальные терминалы и др.). Разработаны типовые проектные решения задач, реализующих контрольно-ревизионные процедуры на ПЭВМ в диалоговом режиме, что упрощает общение проверяющих лиц с ПЭВМ и позволяет полностью разрешить запросы в части автоматизации контрольно-ревизионного процесса. Удовлетворение запросов проверяющего лица при помощи ПЭВМ осуществляется путем получения различных машинограмм, содержащих преобразованную информацию в соответствии с потребностью проверки (ревизии), а также вывода информации на дисплей или видеотерминалы по запросу проверяющего лица.

Следовательно, технологический этап при проведении контроля в условиях применения ПЭВМ состоит из выполнения контрольно-ревизионных процедур и действий, формулирования запросов к ПЭВМ, алгоритмизации и постановки задач, удовлетворения запросов пользователей.

3. ПРИНЦИПЫ КОНТРОЛЯ И КЛАССИФИКАЦИЯ

3.1. Принципы контроля

В современный период неизмеримо возросли масштабы деятельности организаций (предприятий), сложной и многообразной стала экономика Республики Беларусь. В этих условиях контроль за правильным и своевременным исполнением решений государственных органов управления является необходимой

предпосылкой дальнейшего развития страны на этапе формирования рыночных отношений при разнообразии форм собственности.

При организации и проведении контроля применяется система различных его принципов. Она включает в себя следующие принципы: законности, демократического централизма, массовости, гласности, всеобъемлемости, непрерывности, действенности, объективности, плановости, гибкости, научности, экономичности, внезапности.

Принцип законности контроля предусматривает при проведении проверок (ревизий) соблюдения Конституции Республики Беларусь, законодательных и других нормативных правовых актов. Все органы управления государством, в том числе и контрольные, действуют на основе законности, обеспечивают защиту интересов как государства, так и граждан.

Принцип демократического централизма – сочетание централизованного руководства с местной инициативой, безусловное выполнение решений высших контрольных органов низшими органами с проявлением творческой активности, строгая дисциплина и подчинение меньшинства большинству с широкой самодетельностью граждан в осуществлении контрольных функций, а также с ответственностью каждого органа управления (субъекта контроля) и должностного лица (исполнителя контрольных действий и процедур) за порученный участок работы. По этому принципу организуется работа всех органов государственного и общественного контроля.

Принцип массовости контроля проявляется в участии широких народных масс, а также избранных на собраниях работников организации (предприятия) в выполнении контрольных функций на общественных началах. Широкое привлечение граждан к осуществлению контроля способствует повышению их активности в выполнении хозяйственно-организационных функций государства, воспитанию новых членов общества. В современных условиях повышается роль трудовых коллективов в политической, экономической и социальной жизни страны. Выполняя контрольные функции, трудовые коллективы приумножают материальные и духовные богатства страны путем более эффективного использования имеющихся трудовых, материальных и финансовых ресурсов во всех отраслях экономики.

Принцип гласности в контроле вытекает из его сущности, осуществляемого в интересах государства и общества. Результаты контроля доводятся до сведения коллектива, чья деятельность проверялась, путем его информирования, а также и общественности о результатах контроля, изучения и распространения передового опыта работы организаций (предприятий). Гласность результатов контроля и принятых по ним решений мобилизует трудовые коллективы на устранение выявленных недостатков и нарушений.

Принцип всеобъемлемости контроля предполагает распространение контроля на весь хозяйственный механизм, все сферы жизни человеческого общества. Повсеместный, всеобщий и универсальный контроль за количеством труда и распределением созданного в обществе национального богатства составляет основу осуществляемого контроля.

Принцип непрерывности контроля означает, что систематическое выполнение контрольных функций обусловлено непрерывным характером динамических процессов производства. Использование контроля для постоянного улучшения хозяйствования, недопущения недостатков и нарушений должно осуществляться без пропуска временных периодов в деятельности проверяемых субъектов хозяйствования.

Принцип действенности контроля требует активного воздействия процедур и действий контроля на процессы производства путем принятия эффективных управленческих решений по устранению выявленных недостатков и предупреждения повторения их в дальнейшей деятельности организаций (предприятий). Придавая большое значение действенности контроля, следует осуществлять действительный, реальный контроль деятельности организаций (предприятий).

Принцип объективности контроля предполагает правильное, полное выполнение контрольных функций и правдивое освещение результатов контроля процесса производства на основе сопоставления содержания проверенных финансовых и хозяйственных операций с законами, инструкциями другими нормативными правовыми актами, регулирующими проверяемую деятельность и действия должностных лиц при ее осуществлении. Этот принцип требует постоянной, тщательной и объективной проверки каждого факта и каждого поступка руководителя и персонала организации (предприятия), тщательного изучения всех обстоятельств конкретного факта нарушений.

Принцип плановости контроля – выполнение контрольных функций в соответствии с заранее разработанными и утвержденными планами проведения контроля. Субъекты контроля проводят свою работу на основе годовых, квартальных и месячных планов проведения контрольных мероприятий.

Принцип гибкости контроля предполагает возможность изменений планов проверок (ревизий) в осуществлении контрольных действий и процедур с целью более эффективной реализации функций контроля.

Принцип научности контроля предусматривает использование достижений науки и передовой практики в организации и проведении контроля, что особенно важно в условиях научно-технического прогресса. С целью выявления резервов повышения эффективности общественного производства, качества выпускаемой продукции, роста производительности труда контролирующие лица должны обладать необходимыми специальными знаниями. В процессе контроля надо уметь определить главную задачу, чтобы сосредоточить на ней внимание и разработать научно обоснованные предложения и рекомендации по поиску и использованию имеющихся резервов.

Принцип экономичности контроля требует организацию и проведение контроля осуществлять с наименьшими затратами и минимальной численностью специалистов, владеющих его научными приемами и способами.

Принцип внезапности – осуществление контрольных мероприятий без предупреждения об их проведении проверяемых субъектов хозяйствования.

Рассмотренные принципы контроля получают дальнейшее развитие в условиях рыночных отношений. В настоящее время предусмотрено всестороннее совершенствование демократии, активное участие граждан в управлении государством, экономическом и социальном развитии страны, улучшении работы государственного аппарата и усилении контроля за его деятельностью. Расширяется влияние аппарата государственного, общественного и аудиторского контроля как действенных инструментов управления страной.

Следовательно, принципы контроля направлены на повышение его эффективности, вовлечение граждан в осуществление контрольных действий и процедур с целью проверки обеспечения сохранности активов и пассивов организации (предприятия).

3.2. Классификация контроля и его виды

Под классификацией контроля понимается распределение его видов по качественно однородным группам исходя из различных признаков или критериев: природы субъектов контроля, их задач, содержания и использования методических приемов контрольной деятельности, характера контрольных полномочий, стадии управления, на которой проводится контроль, характера взаимоотношений субъекта контроля с подконтрольным объектом, юридических последствий результата контроля. Несмотря на то, что проблеме классификации контроля уделяется значительное внимание, единого подхода к ее решению не определено. До настоящего времени сохраняется различный подход к формированию классификационных схем контроля. В экономической литературе теоретическое обоснование видов контроля дается по-разному. Между тем, аргументированная классификация контроля существенно влияет на эффективность и качество контрольных функций.

С точки зрения И. А. Белобжецкого, «сущность и содержание контроля не могут быть обстоятельно раскрыты в отрыве от сферы управленческой деятельности, которую он обслуживает. В реальной действительности нет "контроля вообще", а есть контроль конкретного содержания и конкретных форм. В этом смысле следует различать понятия административного, технического, хозяйственного, финансового и других специализированных разновидностей контроля» [7, с. 7]. Рассматривая классификацию контроля и виды финансово-хозяйственного контроля, он пишет: «Важное условие рациональной организации контроля – разработка его научно обоснованной классификации. Наиболее глубокие основы дифференциации... контроля отражаются в его типизации, поскольку понятие "тип" характеризует самые существенные и устойчивые признаки любого социально-экономического явления. Критерием для выделения различных типов... контроля служит статус контроля в управленческой системе, выражающийся в объеме властных полномочий его субъектов. Исходя из этого критерия различают два типа... контроля – государственный и общественный» [7, с. 12]. Далее этот автор отмечает: «В зависимости от охватываемой контролем сферы государственной или хозяйственной деятельности следует выделить три отрасли... контроля: административный, технический и финансово-хозяйственный. Финансово-хозяйственный контроль как самостоятельный элемент управления экономикой и отрасль экономических знаний един и неделим. Существование различных видов этого контроля вызвано сложностью и многогранностью его функций на разных уровнях хозяйственного управления. Общее, что объединяет все виды финансово-хозяйственного контроля, – единство экономического содержания, предмета и метода. Однако каждое его подразделение имеет свою сферу применения и специфику, обуславливающие классификацию финансово-хозяйственного контроля на три вида в зависимости от его субъектов: внутрихозяйственный, ведомственный и вневедомственный» [7, с. 12–13].

По мнению Л. М. Избицкого (он не указывает признака классификации), различают следующие виды хозяйственного контроля: организационно-технический, экономический и финансовый [18, с. 23]. Если же сопоставить критерии оценки, положенные в основу классификации видов контроля, то становится очевидным, что отдельные положения этого автора выглядят недостаточно аргументированными, в силу чего проверку исполнения принятых решений, обследование, технический контроль, экономический анализ, инвентаризацию, ревизию он относит к методам хозяйственного контроля [18, с. 24]. На наш взгляд, Л. М. Избицкий смешивает между собой формы контроля (проверку исполнения принятых решений, обследование, ревизию), методические приемы контроля (инвентаризацию) и вид контроля (технический контроль). Экономический же анализ вообще не может, по нашему мнению, являться, как указывает Л. М. Избицкий, методом контроля, так как это целая научная дисциплина. Далее указанный автор пишет: «Все эти методы (т. е. не виды) хозяйственного контроля, в свою очередь, можно классифицировать по нескольким признакам в зависимости от сроков проведения контроля, полноты контроля, периодичности контрольных действий. По признаку сроков проведения контроля различают предварительный, текущий (повседневный) и последующий контроль... По признаку полноты проверки контролируемых объектов различают сплошной и выборочный контроль. По признаку периодичности контрольных действий различают контроль постоянно

действующий, периодически возобновляемый через определенные промежутки времени и внезапный, сроки проведения которого не известны заинтересованным лицам» [18, с. 25–26].

Украинские ученые В. М. Мурашко и В. Я. Савченко подразделяют контроль в зависимости от организации и методов проверки на организационно-технический, экономический и финансовый, а по времени проведения проверки и степени сохранности собственности – на предварительный, текущий (оперативный) и последующий [25, с. 12]. Последний, по их мнению, проводится при документальных ревизиях, анализе, обследованиях и тематических проверках.

Исследователи Л. Ф. Зверенчук, Я. И. Гуральник, В. Ф. Журко и другие авторы считают, что необходимо классифицировать контроль по двум признакам: в зависимости от субъекта, осуществляющего контролирующее мероприятие, и в зависимости от времени осуществления контроля по отношению к контролируемому процессу. По первому признаку указанные авторы подразделяют контроль на внутриведомственный, ведомственный (они его называют также внутриведомственным) и вневедомственный, а по второму – на предварительный, текущий и последующий [17, с. 15].

Экономист Р. И. Криницкий классифицирует хозяйственный контроль по трем признакам: субъектам контроля, времени осуществления контрольных действий и источникам используемой информации [22, с. 10]. По субъектам контроля (органам, осуществляющим контроль) названный выше автор выделяет государственный, кооперативный и общественный контроль. В систему государственного контроля он включает вневедомственный, ведомственный и внутриведомственный контроль. По времени осуществления контрольных действий Р. И. Криницкий различает предварительный и последующий контроль (последний в зависимости от сроков выполнения он делит еще на оперативный и периодический), а по источникам информации – на документальный и фактический [22, с. 12–13].

Известный ученый Л. М. Крамаровский осуществляет классификацию видов контроля по следующим признакам: сферам управления деятельностью, субъектам контроля, времени осуществления контрольных функций, источникам данных для контроля. Исходя из сфер управления деятельностью организаций (предприятий) этот автор выделяет общий и специализированный контроль. По субъектам контроля данный ученый подразделяет контроль на государственный (в том числе на надведомственный, ведомственный и внутриведомственный), общественный, гражданский и государственно-общественный. В зависимости от времени осуществления контрольных функций Л. М. Крамаровский выделяет предварительный, последующий (в том числе оперативный последующий и периодический последующий) контроль, а по источникам данных для контроля – документальный и фактический [21, с. 12].

По мнению В. Д. Андреева, контроль необходимо классифицировать по двум признакам: в зависимости от времени проведения (предварительный, текущий, последующий) и в зависимости от характера контролируемых операций или деятельности предприятия, подлежащего контролю (организационно-технический, административно-экономический, финансово-хозяйственный) [3, с. 16–17]. Названный автор смешивает виды, формы и методы (по его словам) контроля, указывая на то, что «различают следующие методы контроля: проверка исполнения принятых решений, обследование, технический контроль, экономический анализ, инвентаризация, ревизия, счетная проверка балансов и отчетов» [3, с. 18]. В этом В. Д. Андреев солидарен с Л. М. Избицким, о котором сообщалось выше.

Исследователь Н. Т. Белуха хозяйственный контроль подразделяет (без указания классификационного признака) на государственный и ведомственный [9, с. 7]. Он пишет, что «ведомственный контроль включает внутриведомственный, внутриведомственный и общественный контроль» [9, с. 8]. По времени осуществления хозяйственного контроля Н. Т. Белухой подразделяется на предварительный, текущий и последующий. По источникам информации, используемой при выполнении контрольных функций, хозяйственный контроль этот автор подразделяет на документальный и фактический [9, с. 10].

В зависимости от сроков проведения хозяйственный контроль Л. И. Слепак и Е. И. Булычева подразделяют на предварительный, текущий и последующий, а по способам проверки – на фактический и документальный [51, с. 5–6].

Критериями классификации контроля по основным видам, указывает А. А. Шпиг, являются время и способ его проведения. По времени проведения названный автор выделяет предварительный, текущий и последующий контроль, а по способу проверки – контроль документальный и фактический [56, с. 16].

Исследовав различные точки зрения авторов по классификации видов контроля, мы предлагаем свою, принимая во внимание нижеприведенные признаки:

- по признаку государственно-административного уровня, на котором осуществляется контроль, различают макроконтроль, микроконтроль;
- по признаку органов, осуществляющих контрольные процедуры и действия, выделяют вневедомственный, проводимый государственными органами управления, ведомственный (с выделением внутриведомственного), аудиторский, общественный контроль;
- по времени проведения контрольных процедур и действий по отношению к проверяемым объектам контроль подразделяют на предварительный, текущий, последующий;
- по признаку источника используемой информации, как уже имеющейся в данных бухгалтерского учета, отчетности и других источников, так и полученной в результате фактических контрольных процедур и действий в ходе проверки, различают контроль документальный, фактический.

Классификация контроля в настоящее время осуществляется по ниже следующим критериям.

В зависимости от статуса контроля в управленческой структуре, выражающегося в объеме властных полномочий его субъектов, контроль подразделяется на государственный, общественный и аудиторский.

Государственный контроль в Республике Беларусь осуществляют Совет Республики, Палата представителей Национального собрания Республики Беларусь, Совет Министров, Комитет государственного контроля, Министерство финансов, Министерство экономики, Министерство по налогам и сборам, Национальный статистический комитет, Национальный банк Республики Беларусь и специализированные банки, Комитет по стандартизации, метрологии и сертификации при Совете Министров Республики Беларусь, правоохранительные и судебные органы, специализированные инспекции и другие органы государственного управления.

Приведем контрольные функции отдельных органов государственной власти и управления. Комитет государственного контроля Республики Беларусь и его местные органы осуществляют систематический контроль за ходом выполнения государственных планов и заданий, ведут активную борьбу с различного рода нарушениями действующего законодательства, выявляют резервы и принимают необходимые меры по их использованию с целью повышения эффективности производственной и финансово-хозяйственной деятельности организации (предприятия). Кроме того, они ведут борьбу с нарушением государственной дисциплины, проявлением местничества, бесхозяйственности и расточительства, пресекают проявления бюрократизма и волокиты, добиваются совершенствования работы государственного аппарата, улучшения ведомственного контроля.

Министерством финансов Республики Беларусь и его органами на местах проверяются обоснованность финансовых планов, размер взносов в государственный бюджет налогов, платы за природные ресурсы и др. В структуре этого министерства имеется Главное контрольно-ревизионное управление, которое осуществляет контроль за соблюдением министерствами республики и другими органами государственного управления, организациями (предприятиями) бюджетного законодательства, целевого использования ими средств, проводит проверки (ревизии) исполнения смет и др.

Министерство экономики Республики Беларусь контролирует напряженность планов и заданий, их сбалансированность ресурсами в соответствии с технически обоснованными нормативами.

Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь осуществляет в пределах своей компетенции контроль за соблюдением налогового законодательства, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджет налогов и других обязательных платежей, также другие функции.

Национальный банк Республики Беларусь и банки, входящие в банковскую систему Республики Беларусь, их филиалы и отделения на местах проверяют эффективность расходования средств, выделяемых организациям из инновационного фонда, соответствие расчетов наличными деньгами установленным лимитам, утвержденным для организаций (предприятий), целевого использования кредитов банков, своевременность осуществления расчетно-кредитных операций, а также и другие вопросы.

Комитет по стандартизации, метрологии и сертификации при Совете Министров Республики Беларусь осуществляет:

- проведение единой государственной политики в области технического нормирования, стандартизации, обеспечения единства измерений, оценки соответствия, эффективного использования топливно-энергетических ресурсов; регулирование и управление в этих сферах;
- определение и реализацию приоритетных направлений развития в республике технического нормирования, стандартизации, обеспечения единства измерений, оценки соответствия, повышения эффективности использования топливно-энергетических ресурсов в народном хозяйстве республики; организацию проведения соответствующих научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- защиту интересов государства и потребителей; повышение безопасности, качества, конкурентоспособности продукции; рациональное использование топливно-энергетических ресурсов; устранение технических барьеров в торговле на основе эффективного использования технического нормирования, стандартизации, обеспечения единства измерений, оценки соответствия, надзора в строительстве и контроля соответствия проектов и смет нормативам и стандартам, государственного надзора за соблюдением требований технических регламентов;
- обеспечение эффективного функционирования и развития системы технического нормирования и стандартизации, в том числе в интересах обороны страны, ее гармонизацию с международными системами; системы аккредитации Республики Беларусь; системы обеспечения единства измерений Республики Беларусь; Национальной системы подтверждения соответствия Республики Беларусь;
- техническое нормирование, стандартизацию и подтверждение соответствия энергопотребляющих продукции, работ и услуг; контроль за соответствием заявляемых технико-экономических показателей энергопотребляющего и энергогенерирующего оборудования техническим нормативным правовым актам в области технического нормирования и стандартизации, нормам и требованиям в сфере эффективного использования топливно-энергетических ресурсов, а фактических технико-экономических показателей — паспортным данным энергетического оборудования;
- лицензирование соответствующих видов деятельности в установленном законодательством порядке;
- надзор в строительстве и контроль соответствия проектов и смет нормативам и стандартам, в том числе надзор за эксплуатационной надежностью и безопасностью объектов строительства; реконструкцией, расширением, реставрацией, капитальным ремонтом, соблюдением установленного порядка строи-

тельства всех объектов независимо от назначения, форм собственности, источников финансирования и способов строительства, за исключением объектов дачного и садоводческого строительства, а также объектов, подконтрольных другим органам государственного надзора в соответствии с законодательством; соблюдением участниками строительной деятельности законодательства, утвержденной проектной документации, требований строительных норм и стандартов; соответствием применяемых при строительстве объектов материалов, изделий и конструкций проектным решениям; соответствием проектов и смет требованиям нормативов и стандартов;

- контроль за нормированием расхода топлива, тепловой и электрической энергии и нормированным потреблением топливно-энергетических ресурсов; проведение в установленном порядке государственной экспертизы энергетической эффективности проектных решений о строительстве новых, расширении (реконструкции, модернизации) действующих объектов;

- государственный надзор за соблюдением требований технических регламентов; рациональным использованием электрической и тепловой энергии, топлива; реализацией потребителями и производителями топливно-энергетических ресурсов мер по экономии этих ресурсов и соблюдением норм расхода топлива, электрической и тепловой энергии; государственный метрологический надзор, включая надзор за измерениями радиоактивного загрязнения;

- организацию и координацию работ по международному сотрудничеству Республики Беларусь в сфере технического нормирования, стандартизации, обеспечения единства измерений, оценки соответствия, эффективного использования топливно-энергетических ресурсов.

Общественный контроль в Республике Беларусь осуществляется профсоюзными и общественными комитетами, трудовыми коллективами, ревизионными комиссиями кооперативных и других органов непосредственно в организации (на предприятии). Профсоюзные организации принимают активное участие в проведении общественного контроля в подразделениях субъекта хозяйствования путем включения в свои планы проведения мероприятий по осуществлению такого контроля. Они имеют широкие полномочия по контролю за использованием трудовых ресурсов, соблюдением правил внутреннего распорядка и трудовой дисциплины, техники безопасности, оплаты труда, установления норм выработки, улучшения условий труда и быта работников и т. д. Участие в производственных совещаниях позволяет профсоюзным организациям осуществлять систематический контроль за ходом выполнения планов и заданий, экономным расходованием сырьевых и топливно-энергетических ресурсов. Трудовые коллективы участвуют в разработке перспективных и текущих планов экономического и социального развития организации (предприятия), осуществляют меры по их выполнению, заслушивают администрацию по вопросу о ходе выполнения планов и договорных обязательств, о причинах изменения планов, результатах производственной и финансово-хозяйственной деятельности и дают соответствующие рекомендации, а в необходимых случаях доводят их до сведения вышестоящих органов. Общественный контроль является активной формой воспитания работников и приобщения их к управлению деятельностью организации (предприятия). Выполнение контрольных функций профсоюзными комитетами и группами общественного контроля осуществляется по планам общественного контроля, разработанным этими общественными органами и утвержденным на их заседаниях.

Аудиторский контроль в Республике Беларусь проводят аудиторские организации и аудиторы – индивидуальные предприниматели, имеющие лицензии на осуществление аудиторской деятельности в соответствии с Законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» от 8 ноября 1991 г. № 3373-ХІІ (в редакции закона от 8 июля 2008 г. № 369-З). Указанный закон определяет правовые основы осуществления аудиторской деятельности на территории республики, устанавливает права и обязанности аудиторских организаций и аудиторов, а также регулирует отношения, возникающие в процессе государственного регулирования такой деятельности.

В зависимости от времени начала осуществления контроля он подразделяется на предварительный, текущий (оперативный) и последующий.

Предварительный контроль осуществляется перед выполнением хозяйственной операции с целью предупреждения нерациональных расходов, бесхозяйственности, незаконных действий и различных потерь. Его осуществляют все органы государственного и хозяйственного управления – Министерство финансов, Министерство экономики, Национальный банк Республики Беларусь и специальные банки, вышестоящие организации по отношению к подведомственным организациям (предприятиям). Так, на стадии разработки планов экономического и социального развития контролируется соблюдение норм и нормативов, установленных для предприятий, объединений и отрасли в целом по платежам в бюджет. При выдаче кредитов организациям (предприятиям) контролируется их возвратность, целевое расходование средств и др. Перед тем, как оформить документы на расходование денежных средств, бухгалтерия организации (предприятия) проверяет целесообразность расходов, соответствие их потребности согласно действующим нормам.

Текущий (оперативный) контроль осуществляется в процессе совершения хозяйственных операций. Основной его задачей является выявление отклонений в выполнении плановых заданий с целью принятия необходимых мер по устранению отрицательных факторов в работе и распространению положительного опыта. Социально-экономические решения, касающиеся деятельности организации (предприятия), вырабатываются и принимаются руководителем с участием трудового коллектива, профсоюзной организацией

и других общественных органов в соответствии с их уставами, а также законодательством Республики Беларусь. Аналогично принимаемым решениям осуществляется текущий контроль за их выполнением в процессе производственной и финансово-хозяйственной деятельности организации (предприятия). При этом ведется строгий контроль за рациональным и экономным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, пресекаются бесхозяйственность и расточительство, принимаются меры по предупреждению негативных явлений в деятельности организации (предприятия).

Последующий контроль проводится контрольными органами в форме проверок (ревизий), на которые возложено наблюдение за хозяйственной деятельностью экономических субъектов, после совершения хозяйственных операций. Основной задачей этого контроля является проверка законности, достоверности и правильности совершенных хозяйственных операций, выявление нарушений, недостатков и злоупотреблений в работе, а также разработка мероприятий по устранению выявленных негативных явлений и недопущению их в будущем. Например, Министерство финансов Республики Беларусь и его местные органы осуществляют последующий контроль деятельности организации (предприятия) в части выполнения обязательств перед бюджетом по оплате за природные ресурсы, выплате налога на доходы и прибыль, налога на недвижимость и по другим платежам.

По источникам информации, используемой контролирующими органами, различают документальный и фактический контроль.

Документальный контроль заключается в установлении сущности и достоверности хозяйственных операций по данным первичной документации, учетных регистров и бухгалтерской отчетности, в которых они нашли свое отражение. Например, выполнение планов производства и реализации продукции, ее себестоимости и рентабельности в контролируемой организации (предприятии) проверяется по данным, содержащимся в первичных документах, записях в регистрах бухгалтерского учета и в отчетности.

При проведении фактического контроля устанавливается действительное состояние объекта проверки путем осуществления пересчета, взвешивания, обмера, лабораторного анализа и других приемов и способов установления фактического состояния контролируемого объекта. Объектами фактического контроля являются наличные деньги в кассе, основные средства, нематериальные активы, материальные ценности, готовая продукция, незавершенное производство, другие активы и пассивы субъекта хозяйствования.

Применение фактического и документального контроля осуществляется во взаимосвязи, что позволяет установить действительное состояние объектов проверки (ревизии) и их сохранности, разработать и реализовать мероприятия по устранению выявленных в ходе их использования нарушений, недостатков и злоупотреблений.

По способам осуществления контроля различают превентивные и текущие проверки.

Превентивные контрольные проверки проводят на стадии предварительного контроля производственной и финансово-хозяйственной деятельности организаций (предприятий). Их проводят органы государственного контроля периодически, а внутрихозяйственного – систематически и непрерывно. Санкционируя выполнение хозяйственной операции, руководитель организации (предприятия), а также лица, им уполномоченные, подвергают ее превентивной проверке в части хозяйственной целесообразности, нормативной правовой и плановой обоснованности, хозяйственной и материальной ответственности лиц, которым поручается ее выполнение и т. п. В современный период особенно возрастает роль главного бухгалтера в превентивных проверках хозяйственных операций организации (предприятия), отражаемых в системе бухгалтерского учета. Каждая предполагаемая к осуществлению хозяйственная операция, подтверждаемая первичным документом, должна подвергаться работником бухгалтерии повторной превентивной проверке после санкционирования руководителем организации ее выполнения. Наряду с проверкой хозяйственной операции по указанным выше параметрам, которые также контролируются бухгалтерией, проверяется юридическая обоснованность документа, отражающего достоверность совершения хозяйственной операции, количественные и стоимостные ее измерители, применение норм расходования ресурсов, цен на товарно-материальные ценности и объекты основных средств, заполнение показателей, обеспечение сохранности активов, кодирование реквизитов документа, определяющих содержание хозяйственной операции и других ее показателей для отражения этой операции в системе бухгалтерского учета организации (предприятия). Превентивному контролю хозяйственной деятельности, осуществляемому главным бухгалтером, придается исключительно важное значение Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 18 октября 1994 г. № 3321-ХІІ (в редакции закона от 26 декабря 2007 г. № 302-З). Превентивные проверки являются наиболее эффективным способом экономического контроля, так как они позволяют предупредить возникновение различного рода недостатков, перерасходов и потерь ресурсов в хозяйственной деятельности организаций, предприятий, отрасли и народном хозяйстве в целом.

Текущие контрольные проверки – способ текущего контроля конкретных операций хозяйственной деятельности организаций (предприятий). Текущие проверки осуществляются всеми контролирующими органами по вопросам, входящим в их компетенцию. Так, специализированные банки при проведении текущего обследования контролируют использование кассовой наличности денег, своевременность и полноту сдачи выручки и др. Контроль при помощи текущих проверок предполагает оперативный контроль за совершенствованием хозяйственных операций, в частности условиями хранения товарно-материальных ценностей, обеспеченностью весоизмерительными приборами и их использованием, организацией пропускного режима, соблюдением трудового законодательства и т. п.

Следовательно, текущие контрольные проверки являются способом оперативного контроля конкретных операций хозяйственной деятельности, не требующим применения сложных методик.

4. СОДЕРЖАНИЕ И ФУНКЦИИ ВНЕВЕДОМСТВЕННОГО И ВЕДОМСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ

4.1. Содержание и функции вневедомственного контроля, система его органов

Вневедомственный контроль – контроль, который осуществляют органы общей и специальной компетенции за деятельностью не подчиненных им организаций (предприятий) независимо от формы собственности и видов деятельности.

Каждый из указанных органов контроля осуществляет контрольные действия в соответствии с возложенными на него функциями управления в пределах своей компетенции. Органы, осуществляющие вневедомственный контроль, могут быть подразделены на те, для которых контрольные функции не являются основными, и на органы, специально созданные для проведения вневедомственного контроля. К первой группе относятся органы государственной власти и управления общей компетенции, для которых контроль за выполнением национальных и региональных программ по экономическому и социальному развитию является одним из направлений их управленческой деятельности. Их права и обязанности в этой области регламентированы законами, уставами, положениями.

Органы, уполномоченные осуществлять функции вневедомственного контроля, при проведении ревизий и проверок финансово-хозяйственной деятельности в министерствах, ведомствах и исполнительных комитетах, а также в организациях (на предприятиях) независимо от форм собственности руководствуются Порядком организации и проведения проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности и применения экономических санкций, утвержденным Указом Президента Республики Беларусь «О некоторых мерах по совершенствованию координации деятельности контролирующих органов Республики Беларусь и порядка применения ими экономических санкций» от 15 ноября 1999 г. № 673 (в редакции указа от 1 марта 2007 г. № 116).

Органы общей компетенции осуществляют контроль периодически в процессе выполнения своей основной деятельности. Национальное собрание Республики Беларусь и местные Советы осуществляют финансовый контроль при рассмотрении и утверждении бюджетов, заслушивании отчетов исполнительных властей о ходе исполнения бюджета. Постоянные комиссии Парламента Республики Беларусь также в процессе своей деятельности анализируют и проверяют финансовую информацию. До представления на рассмотрение Парламентом Республики Беларусь проекта республиканского бюджета они рассматривают указанный проект на предмет его соответствия действующему законодательству.

Правительство Республики Беларусь, являясь высшим исполнительным и распорядительным органом, выполняет также и функции вневедомственного контроля в части осуществления финансового контроля за формированием валютного фонда Республики Беларусь и его расходованием.

Высший специализированный орган вневедомственного контроля представляет Комитет государственного контроля Республики Беларусь. Он осуществляет государственный контроль за исполнением республиканского бюджета, использованием государственной собственности, исполнением актов Президента, Парламента, Правительства Республики Беларусь и других органов государственного управления, регулирующих отношения государственной собственности, хозяйственные, финансовые и налоговые отношения.

Деятельность Комитета государственного контроля Республики Беларусь регламентируется Законом Республики Беларусь «О Комитете государственного контроля Республики Беларусь» от 9 февраля 2000 г. № 369-З (в редакции закона от 8 июля 2008 г. № 367-З). Комитет государственного контроля и его территориальные органы в пределах своей компетенции осуществляют государственный контроль за следующим:

- исполнением республиканского бюджета, соблюдением законодательства в области финансовых и налоговых отношений в системе местных бюджетов и государственных целевых бюджетных и внебюджетных фондов;
- расходованием средств республиканского и местных бюджетов на содержание государственных органов, сохранностью и использованием государственного имущества;
- исполнением актов законодательства по вопросам аренды, а также разгосударствления, приватизации и иного отчуждения объектов государственной собственности;
- соблюдением государственными органами, иными юридическими лицами (в том числе резидентами свободных экономических зон) актов законодательства в области инвестиционной деятельности;
- законностью использования юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями государственных ресурсов;
- соблюдением государственными органами, банками законодательства, регулирующего использование кредитных и валютных средств;
- состоянием контрольно-ревизионной работы в государственных органах, а также за проведением проверок (ревизий) иных юридических лиц и индивидуальных предпринимателей;

- финансово-хозяйственной деятельностью государственных органов, представительств и учреждений Республики Беларусь, действующих за рубежом и финансируемых за счет средств республиканского бюджета;

- соблюдением законодательства в области получения, расходования, учета и хранения драгоценных металлов и драгоценных камней во всех видах и состояниях, а также за сбором и сдачей их лома и отходов в Государственный фонд драгоценных металлов и драгоценных камней Республики Беларусь;

- соблюдением законодательства при использовании черных и цветных металлов; порядка сбора, учета, хранения, использования, реализации и переработки черных и цветных металлов, их лома и отходов;

- исполнением Национальным банком Республики Беларусь и иными банками, страховыми и небанковскими финансовыми организациями законодательства, регулирующего отношения государственной собственности, хозяйственные, финансовые и налоговые отношения;

- соблюдением участниками рынка ценных бумаг, а также Национальным банком Республики Беларусь и иными юридическими лицами, осуществляющими деятельность по регулированию этого рынка, законодательства при выпуске, размещении и обращении ценных бумаг;

- поставкой товаров для государственных нужд;

- соблюдением юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями законодательства, определяющего правила торговли и обслуживания населения, порядок формирования цен на товары (работы, услуги), качество изготавливаемых и реализуемых товаров (выполняемых работ, оказываемых услуг), их безопасность для жизни, здоровья и имущества потребителей, защиту потребительского рынка и прав потребителей;

- исполнением государственными органами и иными юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями законодательства, регулирующего порядок осуществления внешнеэкономической деятельности, а также за законностью использования государственных средств при осуществлении внешнеэкономических операций;

- соблюдением законодательства при осуществлении валютных операций на территории Республики Беларусь.

Большая роль в проведении вневедомственного контроля отводится Департаменту финансовых расследований, который входит в состав Комитета государственного контроля Республики Беларусь отдельным структурным подразделением в соответствии с Указом Президента Республики Беларусь «О мерах по совершенствованию системы органов Комитета государственного контроля Республики Беларусь» от 2 ноября 2001 г. № 617 (с изменениями и дополнениями). Департамент осуществляет непосредственное руководство системой органов финансовых расследований Комитета государственного контроля Республики Беларусь, которую образуют непосредственно сам Департамент, управления департамента по областям и г. Минску, а также межрайонные отделы управлений департамента по областям и г. Минску. Органы финансовых расследований в своей деятельности руководствуются Законом Республики Беларусь «Об органах финансовых расследований Комитета государственного контроля Республики Беларусь» от 16 июля 2008 г. № 414-З и иными актами законодательства Республики Беларусь, регламентирующими работу вневедомственного контроля.

Важными полномочиями в области вневедомственного контроля наделено Министерство финансов Республики Беларусь, которое осуществляет контроль за соблюдением финансовых интересов государства в процессе интеграции национальной экономики Республики Беларусь в мировое хозяйство, выполнением требований прямых финансовых законов, исполнением республиканского бюджета, своевременным поступлением доходов и эффективным расходованием по целевому назначению средств республиканского бюджета, состоянием контрольно-ревизионной работы в министерствах и ведомствах. Осуществляя эти и другие контрольные функции, Министерство финансов Республики Беларусь имеет право применять предусмотренные законами и положением о Министерстве финансов Республики Беларусь финансовые санкции и административные штрафы к нарушителям государственной финансовой дисциплины. Аналогичные функции на местном уровне реализуют областные финансовые управления, районные и городские финансовые отделы.

Исключительно контрольные функции в Министерстве финансов Республики Беларусь выполняет Главное контрольно-ревизионное управление Министерства финансов Республики Беларусь и его органы на местах. Его основными задачами являются:

- осуществление контроля за соблюдением министерствами и другими органами государственного управления, предприятиями, организациями, учреждениями и исполнительными комитетами всех уровней финансово-бюджетного законодательства;

- контроль за целевым и эффективным использованием бюджетных средств, в том числе в иностранной валюте, выделенных из бюджета по всем направлениям и видам расходов;

- контроль за законностью совершаемых финансово-хозяйственных операций;

- проверка работы финансовых органов республики по организации составления и исполнения бюджета;

- проведение ревизий исполнения смет на содержание бюджетных учреждений;

- анализ действующей в республике системы ведомственного контроля за использованием государственных материальных и денежных ресурсов.

Регламентирует деятельность Главного контрольно-ревизионного управления Министерства финансов Республики Беларусь Инструкция о порядке организации и проведения ревизий и проверок Главным контрольно-ревизионным управлением Министерства финансов Республики Беларусь и его местными органами, утвержденная приказом Министерства финансов Республики Беларусь от 30 декабря 1999 г. № 39 (в редакции постановления от 5 июня 2003 г. № 90).

В соответствии с Указом Президента Республики Беларусь «О реструктуризации органов государственного управления и иных государственных организаций, подчиненных Правительству Республики Беларусь» от 24 сентября 2001 г. № 516 (с изменениями и дополнениями), отдельным структурным подразделением в состав Министерства финансов Республики Беларусь введен Департамент по надзору за страховой деятельностью, осуществляющий контроль за функционированием страховых и перестраховочных организаций с учетом действующих нормативных и инструктивных материалов.

Значительный объем контрольных полномочий присутствует в деятельности Комитета по ценным бумагам при Совете Министров Республики Беларусь во исполнение вышеназванного указа Президента Республики Беларусь.

К специализированным органам вневедомственного контроля относится Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь. Его главными задачами являются:

- осуществление в пределах своей компетенции контроля за соблюдением законодательства о налогах и предпринимательстве; правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджет налогов и других обязательных платежей;
- обеспечение учета налогов;
- разработка предложений по совершенствованию налогового законодательства;
- предупреждение и пресечение правонарушений в пределах своей компетенции и привлечение к ответственности виновных лиц;
- издание методических указаний и разъяснений о порядке исчисления и взимания налогов.

Более детально задачи и функции Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь определены в Положении о Министерстве по налогам и сборам Республики Беларусь, утвержденном постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 31 октября 2001 г. № 1592 (с изменениями и дополнениями). Все функции, права и обязанности налоговых органов сконцентрированы в области контроля. Для их реализации министерство имеет органы (инспекции) на областном, городском и районном уровнях, которые осуществляют свою деятельность в соответствии с Типовым положением об инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, утвержденным постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 28 декабря 2001 г. № 136 (с изменениями и дополнениями).

Вневедомственный контроль осуществляют и банки. Стабильность денежно-кредитных отношений обеспечивается посредством контроля и надзора за поведением субъектов этих отношений. Национальный банк Республики Беларусь, банки и их местные филиалы и отделения контролируют наличие денег в обращении, использование кредитов по целевому назначению, соблюдение кассовой дисциплины, правил расчетов и других операций, возложенных на банки в условиях полного хозяйственного расчета организаций, предприятий и объединений, а также расходование средств, выделяемых из государственного бюджета. Банки контролируют также эффективность использования средств на капитальные вложения, выполнение планов капитального строительства, заданий по снижению себестоимости строительно-монтажных работ, мобилизации средств, предназначенных для финансирования капитальных вложений и т. д. Национальный банк Республики Беларусь осуществляет свою деятельность в соответствии с Банковским кодексом Республики Беларусь. Банки являются агентами валютного контроля и обязаны контролировать правила ведения кассовых операций и работу с денежной наличностью у всех обслуживаемых ими субъектов хозяйствования в соответствии с действующим законодательством Республики Беларусь.

Министерство экономики Республики Беларусь контролирует разработку текущих и перспективных планов министерствами и ведомствами на основании общегосударственных пропорций и нормативов, пресекает проявления местнических тенденций.

Национальный статистический комитет Республики Беларусь и его местные органы контролируют по данным отчетности ход выполнения планов экономического и социального развития страны и отдельных регионов, наличие материальных, трудовых и других ресурсов в стране, необходимых для развития народного хозяйства, осуществляют выборочные контрольные переписи и т. д. Национальному статистическому комитету Республики Беларусь предоставлено право осуществлять контроль за выполнением министерствами, государственными комитетами и ведомствами, а также подведомственными им предприятиями и объединениями решений Правительства Республики Беларусь по вопросам статистики, учета и отчетности. Этот комитет имеет право потребовать от указанных органов управления, предприятий и объединений статистическую и бухгалтерскую отчетность, письменные пояснения и другие материалы по поводу вскрытых нарушений. Он проверяет первичную документацию и достоверность отчетных данных; дает обязательные для исполнения предписания об устранении нарушений отчетной дисциплины, а также о проведении в необходимых случаях ревизий финансово-хозяйственной деятельности организаций (предприятий). Предписания Национального статистического комитета Республики Беларусь подлежат обязательному исполнению министерствами, ведомствами, организациями, предприятиями и объединени-

ями с сообщениями о принятых мерах. Он имеет право отменять не утвержденную в установленном порядке отчетность, проверять состояние учета и отчетности на всех уровнях хозяйственного управления, а в случаях выявления приписок и других искажений отчетных данных направлять необходимые материалы в органы прокуратуры для привлечения виновных лиц к ответственности. Этот комитет и его органы на местах направляют органам управления заключения о своевременности представления и качестве отчетов подведомственных им организаций, предприятий и объединений, а также осуществляют контроль за привлечением их руководителей и других должностных лиц к ответственности за представление недостоверных отчетных данных и нарушения отчетной дисциплины.

Государственный комитет по стандартизации, метрологии и сертификации при Совете Министров Республики Беларусь разрабатывает, утверждает и внедряет в народное хозяйство государственные стандарты на продукцию, изделия, технологическую документацию, а также контролирует их применение на предприятиях, в объединениях, министерствах и ведомствах. Он осуществляет также государственную проверку средств измерений, весоизмерительных приборов, используемых на предприятиях путем наложения специального клейма или выдачи свидетельства о проверке с указанием срока действия.

Государственные инспекции специализируются на проведении специализированного контроля безопасности автомобильного движения, соблюдения санитарной экологии, противопожарных мероприятий, влияющих на экономику организаций (предприятий).

4.2. Содержание и функции ведомственного контроля, его организация

Ведомственный контроль – особый вид контроля, который осуществляется министерствами (ведомствами) или другими вышестоящими органами управления за деятельностью непосредственно подчиненных им организаций (предприятий). Преимущества этого вида контроля заключаются в непосредственной связи с функцией управления отраслью и его специализацией применительно к отраслевым особенностям организации, технологии и экономики производства. Ведомственный контроль осуществляется в соответствии с Положением о ведомственном контроле за финансово-хозяйственной деятельностью предприятий, объединений, организаций и учреждений, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь «О некоторых вопросах осуществления ведомственного контроля» от 9 января 2002 г. № 22 (в редакции постановления от 1 июня 2007 г. № 736). Основными задачами ведомственного контроля являются:

- контроль выполнения плановых заданий по производственной и финансово-хозяйственной деятельности;
- контроль использования материальных, финансовых и трудовых ресурсов организаций (предприятий);
- пресечение фактов бесхозяйственности, расточительства и непроизводительных потерь;
- обеспечение сохранности активов организаций (предприятий);
- контроль правильной постановки бухгалтерского учета и контрольно-ревизионной работы;
- проверка соблюдения действующего законодательства по производственной и финансово-хозяйственной деятельности;
- развитие хозяйственного расчета и контроль финансового положения организаций (предприятий).

Ведомственный контроль включает контрольные функции, выполняемые руководством организации (предприятия), а также общественными органами.

Задачами ведомственного контроля, выполняемого руководством организации (предприятия), являются:

- осуществление контроля хозяйственных операций в производственных единицах с целью недопущения перерасходов материальных и финансовых ресурсов;
- контроль выполнения производственных и финансовых бизнес-планов, рационального использования трудовых ресурсов;
- контроль внедрения передовых приемов и способов труда и прогрессивной производственной технологии в бригадах, участках, цехах и других структурных подразделениях организаций (предприятий);
- контроль обеспечения сохранности активов субъекта хозяйствования (денежных средств, товарно-материальных ценностей и другого имущества);
- контроль экономного расходования сырья, материалов и топливно-энергетических ресурсов; контроль выпуска продукции высокого качества и ее реализации;
- контроль внутрипроизводственных показателей деятельности структурных подразделений организаций (предприятий).

Каждодневный оперативный и текущий контроль за производственной и финансово-хозяйственной деятельностью подразделений организации (предприятия) осуществляет персонал функциональных отделов. По результатам контрольных проверок, проводимых руководителем организации (предприятия), принимаются управленческие решения по устранению причин, отрицательно влияющих на деятельность конкретного субъекта хозяйствования.

Ведомственный контроль по первичным документам в организациях (на предприятиях) в основном возлагается на работников бухгалтерии, в частности главных бухгалтеров. Согласно Закону Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 18 октября 1994 г. № 3321-ХІІ (в редакции закона от 26 декабря 2007 г. № 302-3) главный бухгалтер субъекта хозяйствования совместно с руководителями соответствующих подразделений и служб обязан контролировать оформление приемки и отпуска товарно-материальных ценностей, расходование фонда заработной платы, соблюдение штатной, финансовой и кассовой дисциплины, своевременное проведение инвентаризаций активов, взыскание в установленные сроки дебиторской и погашение кредиторской задолженности, соблюдение платежной дисциплины и законности списания с бухгалтерского баланса недостач и других непроизводительных потерь. Кроме того, главный бухгалтер несет наравне с руководителем организации, предприятия, учреждения ответственность за нарушение Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 18 октября 1994 г. № 3321-ХІІ (в редакции закона от 26 декабря 2007 г. № 402-3), инструкций, правил и положений, регламентирующих бухгалтерский учет и контроль финансово-хозяйственной деятельности. Функции контроля главный бухгалтер осуществляет сам лично и через персонал бухгалтерской службы. В крупных организациях (на предприятиях) имеются специалисты, на которых возложены обязанности осуществлять ведомственный контроль (экономисты-ревизоры, бухгалтеры-инвентаризаторы и др.).

5. ФОРМЫ КОНТРОЛЯ

5.1. Понятие о форме контроля

Рассматривая контроль как целенаправленную деятельность, следует отметить, что он выступает как самостоятельный вид этой деятельности и осуществляется в различных формах.

В зависимости от того, как проводится подготовка и проведение контрольных действий и процедур, направленных на осуществление функций контроля, что является его объектами и в какой последовательности применяются методические приемы, а также какими документами оформляются результаты контроля, различают несколько форм контроля.

Под *формой контроля* понимается конкретная организация и проведение контрольных процедур и действий, направленных на выполнение функций контроля, и порядок документального оформления их результатов.

Организационные формы контроля развиваются и совершенствуются в соответствии с задачами хозяйственного и культурного строительства Республики Беларусь, дальнейшей демократизацией общества и активным участием граждан в управлении государством.

В экономической литературе до сих пор не имеется четкого мнения о количестве форм контроля.

Экономисты В. Ф. Журко и В. Б. Ястребов проверку, обследование, экономический анализ и ревизию относят не к формам, а (по их мнению) к методам контроля. Они отмечают: «К методам контроля мы относим конкретные способы (приемы), применяемые при осуществлении контрольных функций. Методами контроля... могут быть проверки, обследования, экономический анализ производственной и финансовой деятельности и ревизия» [16, с. 109].

Известный ученый И. А. Белобжецкий указывает: «В качестве форм финансово-хозяйственного контроля следует выделить предварительный, текущий и последующий контроль. Они находятся в тесной взаимосвязи, отражая тем самым непрерывный характер контроля. В основу данной классификации положены отдельные стороны конкретного выражения и организации контрольных действий в зависимости от времени их совершения» [7, с. 23]. И далее этот автор отмечает: «Классификация последующего контроля предполагает подразделение его на ревизию, тематическую проверку (обследование), счетную проверку отчетности. В качестве критерия этой группировки взяты объем и глубина охвата последующим контролем различных сторон финансово-хозяйственной деятельности предприятий и объединений» [7, с. 24]. Как видно, И. А. Белобжецкий выделяет три формы контроля и не делает различия между тематической проверкой и обследованием.

Мы рекомендуем в теории контроля к формам контроля относить ревизию, тематическую проверку, счетную проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторскую проверку и надзорную проверку.

Все эти формы контроля тесно связаны и взаимодействуют между собой, что представлены на рис. 6.

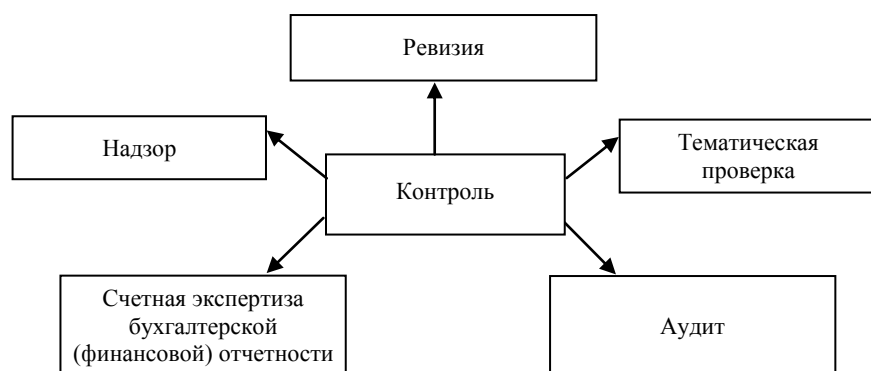


Рис. 6. Взаимосвязи форм контроля
5.1.1. Ревизия как форма контроля

Основной формой контроля является ревизия. Она наиболее четко отражает его возрастающую роль в условиях развивающейся экономики Республики Беларусь. Среди ученых нет единого мнения по поводу определения ревизии.

По мнению В. М. Мурашко, А. Д. Бутко и Н. Г. Гайдая, «ревизия представляет собой совокупность приемов и способов фактического и документального контроля, с помощью которых осуществляется проверка состояния экономики, хозяйственной деятельности и сохранности собственности на предприятиях, в организациях и объединениях» [26, с. 13].

С точки зрения В. Н. Обухова, «документальная ревизия заключается в документальной и фактической проверке законности и целесообразности хозяйственных операций» [44, с. 8]. Однако, на наш взгляд, такое определение не является полным, так как, кроме хозяйственных операций, при ревизии контролируются и другие стороны деятельности организаций, учреждений и предприятий.

По мнению В. Ф. Журко и Б. В. Ястребова, «ревизия как один из методов... контроля представляет собой проверку движения хозяйственных средств и хозяйственных процессов в расширенном... воспроизводстве» [16, с. 111].

Экономист Л. А. Сергеев трактует ревизию как «проверку производственной и финансово-хозяйственной деятельности предприятий, учреждений, организаций за определенный период, проводимую в установленном порядке» [50, с. 3].

Известный ученый Л. М. Крамаровский считает, что «ревизия экономической и социальной деятельности предприятия – это система контрольных действий, осуществляемая по поручению руководителя органа управления ревизионной группой или ревизором, при которой за определенный период времени (в соответствии с утвержденной программой) устанавливаются достоверность, законность, целенаправленность и результативность совершенных операций и процессов и правильность действий выполнявших их должностных лиц» [21, с. 50].

По мнению А. А. Шпица, «ревизия – это синтетический способ проверки производственной и хозяйственно-финансовой деятельности юридического лица с точки зрения соблюдения... законности, эффективности производства и качества работы, осуществляемый по данным учета, отчетности и другим источникам» [56, с. 21].

Наиболее полное определение ревизии дано, на наш взгляд, В. Д. Андреевым. Он пишет: «Ревизия – форма последующего контроля, в отличие от предварительного, состоящего в углубленной и тщательной проверке деятельности предприятий и организаций с целью установления законности, достоверности, целесообразности и экономической эффективности совершенных хозяйственных операций» [2, с. 286]. Однако нельзя согласиться с мнением этого автора по поводу выделения ревизии как самостоятельной отрасли экономической науки, имеющей свой предмет и метод [3, с. 24,30], так как ревизия является лишь одной из форм контроля. Поэтому предмет и метод контроля, по нашему мнению, должны рассматриваться, применительно ко всем его формам.

Важнейшей формой последующего контроля является ревизия производственной и финансово-хозяйственной деятельности организации (предприятия), проводимая вышестоящим ведомством не чаще одного раза в год. Она позволяет произвести всестороннюю оценку деятельности организации (предприятия) в части выполнения производственных и финансовых планов, расходования материальных и трудовых ресурсов, обеспечения сохранности активов, выявления резервов повышения эффективности производства и совершенствования способов хозяйствования. В задачи ревизии включаются последующая оценка деятельности организации (предприятия) за истекший год; выявление резервов и оказание ей помощи в их использовании; проверка соблюдения законодательства, сохранности активов, достоверности бухгалтерского учета и отчетности.

Ревизии производственной и финансово-хозяйственной деятельности организаций (предприятий) классифицируют по определенным признакам.

По содержанию и назначению ревизии подразделяются на комплексные и некомплексные. При проведении комплексной ревизии комплексно проверяется вся производственная и финансово-хозяйственная деятельность организации (предприятия), ее структурных подразделений бригадой специалистов различной квалификации. Ее назначение – наиболее полная и правильная оценка деятельности организации (предприятия) за ревизуемый период, выявление резервов и направлений совершенствования ее работы на последующие периоды.

По ведомственному признаку ревизии классифицируют на следующие:

- ведомственные (проводятся работниками данного ведомства в подведомственных организациях (предприятиях) своего ведомства);
- внутрихозяйственные (осуществляются работниками организации (предприятия), в ходе которых проверяется деятельность внутренних подразделений (производственных единиц, цехов, участков и др.);
- вневедомственные (проводятся органами государственного и общественного контроля);
- смешанные (осуществляются представителями ведомственного, государственного и общественного контроля).

По организационному признаку ревизии подразделяют следующим образом:

- плановые (осуществляются по заранее разработанному и утвержденному плану);
- внеплановые (проводятся в сроки, не предусмотренные утвержденным планом (при стихийных бедствиях, неудовлетворительной работе организаций и предприятий, в случаях хищений ценностей и др.);
- перманентные (осуществляются непрерывно контрольным аппаратом организации или предприятия в структурных подразделениях (производственных единицах, цехах и др.).

По признаку звенности ревизуемых объектов различают ревизии:

- отраслевые (проверяется деятельность организаций и предприятий всей отрасли (ревизия операций по использованию топливно-энергетических ресурсов, сохранности активов и др.);
- сквозные (ревизуется деятельность всех организаций и предприятий одного звена управления (главного территориального объединения, управления торговли, строительного треста и др.);
- однозвенные (проверяется деятельность одного хозяйственного звена – предприятия).

5.1.2. Права, обязанности и ответственность ревизоров

Как отмечалось выше, организации (предприятия) подвергаются проверкам (ревизиям), осуществляемым ревизорами вышестоящих организаций.

Ревизор – должностное лицо, уполномоченное органом управления выполнять контрольные функции по проверке хозяйственной деятельности в различных звеньях экономики страны. При подборе работников на должности ревизоров к ним предъявляются требования, прежде всего, профессиональной компетенции (наличие специального образования, практического опыта работы по специальности), морально-волевых качеств, добросовестности и идейной убежденности.

К осуществлению контроля нужно привлекать специалистов, за которых можно ручаться, что они ни слова не возьмут на веру, ни слова не скажут против совести, которые бы не побоялись признаться ни в какой трудности и не побоялись никакой борьбы для достижения серьезно поставленной себе цели. Развитие контроля, который выполняется аудиторами и ревизорами, обуславливает все возрастающие квалификационные требования к ним. В течение многих лет контроль выполнялся работниками, не имеющими специального образования (бухгалтерами, экономистами и другими специалистами). Создание крупных организаций и объединений со сложной технологией производства, концентрация производства в межотраслевых государственных объединениях, находящихся на самофинансировании, требуют высокой профессиональной компетенции аудиторов и ревизоров. Поэтому в вузах страны ведется подготовка экономистов высшей квалификации.

В соответствии с квалификационной характеристикой экономист-контролер является специалистом по организации контрольно-ревизионной, аналитической и исследовательской деятельности в отраслях экономики. Направляется он для работы в министерствах, ведомствах и других органах управления, объединениях, организациях, учреждениях и контрольно-ревизионном аппарате финансовых органов в должностях, предусмотренных для замещения специалистами с высшим образованием типовыми номенклатурными должностями.

В соответствии с требованиями теории и практики строительства контролер должен иметь высокий уровень профессиональной подготовки, знать основы контрольно-ревизионной работы, ясно видеть цели развития страны, быть убежденным патриотом и интернационалистом, достойным представителем интеллигенции.

Специалист в области экономического контроля обязан активно проводить в жизнь государственную политику, обладать высокими гражданскими и нравственными качествами, ответственно относиться к порученному делу, стоять на охране интересов страны.

Специалист по контролю должен сочетать широкую фундаментальную научную и практическую подготовку, в совершенстве владеть своей специальностью, непрерывно пополнять свои профессиональные знания, расширять свой кругозор в области анализа хозяйственной деятельности и бухгалтерского учета, уметь на практике применять принципы научной организации труда, владеть передовыми приемами и способами управления коллективом, навыками воспитательной работы среди членов своего аппарата.

Экономист-контролер должен владеть общетеоретическими дисциплинами в объеме, необходимом для контроля правильности планирования, финансирования и кредитования, бухгалтерского учета и отчетно-

сти, анализа хозяйственной деятельности предприятий (организаций) различных отраслей экономики и проведения исследований в этой области.

Кроме этого, экономисту-контролеру необходимо знать:

- дисциплины общеэкономического цикла (статистику, планирование экономического и социального развития, финансы и кредит; денежное обращение, основы менеджмента и др.); специальные дисциплины (бухгалтерский учет, анализ хозяйственной деятельности, право, теорию контроля хозяйственной деятельности, контроль хозяйственной деятельности, судебно-бухгалтерскую экспертизу), раскрывающие организацию и методологию контроля хозяйственной деятельности; методики планирования и прогнозирования работы организаций (предприятий); особенности контроля и учета хозяйственных операций, анализа хозяйственной деятельности и составления отчетности в различных отраслях экономики;
- технологию производства конкретной отрасли народного хозяйства, ее экономику, организацию и планирование, финансирование и кредитование организаций (предприятий) в соответствии с его специализацией; возможности современных технических средств сбора, передачи, отображения и обработки учетно-экономической информации и области их применения; вопросы создания и функционирования автоматизированных систем обработки экономической информации; организацию, приемы и способы контроля в условиях автоматизированных систем управления.

Экономист-контролер должен уметь:

- организовать и осуществлять контроль хозяйственной деятельности организации (предприятия) конкретной отрасли экономики; использовать прогрессивные формы и способы контрольно-ревизионной работы; содействовать укреплению хозяйственного расчета, проверять достоверность информации о результатах хозяйственной деятельности; контролировать соблюдение законности при расходовании денежных средств и материальных ценностей;
- составлять контрольно-ревизионные документы; планировать контрольно-ревизионную работу, вести учет проведенных ревизий и проверок, обобщать их результаты; разрабатывать совместно с соответствующими руководителями и другими должностными лицами рекомендации по устранению выявленных нарушений и недостатков;
- проверять состояние бухгалтерского учета и достоверность отчетности в организациях (на предприятиях); координировать и обосновывать мероприятия по укреплению хозяйственного расчета и финансовой дисциплины; принимать решения по вопросам, связанным с контрольно-ревизионной и учетно-экономической деятельностью;
- использовать информационный фонд АСУ и современные технические средства управления в контрольно-ревизионной работе; проводить научные исследования по профилю специальности; обрабатывать и анализировать полученные результаты; владеть рациональными приемами поиска и использования научно-технической информации.

Права, обязанности и ответственность ревизора регламентируются ведомственными инструкциями о порядке организации и проведения проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности организаций (предприятий). Ревизору предоставлено право проверять все стороны деятельности проверяемой организации (предприятия) в соответствии с предписанием (приказом, распоряжением) вышестоящего органа управления. При этом ревизор проверяет сохранность денежных средств, материальных ценностей, их использование в производстве продукции, работ и услуг согласно действующим нормам и нормативам. Ревизор также проверяет хозяйственные операции по заготовлению и приобретению сырья и материалов, производству и реализации продукции, образованию и использованию фонда оплаты труда в соответствии с количеством и качеством труда; образованию фондов специального назначения, финансовым ресурсам и целевому назначению в части соответствия их утвержденным нормативам.

Исходя из главной задачи финансово-хозяйственного контроля, состоящей в активном влиянии на эффективность хозяйствования, рациональное расходование денежных, материальных и финансовых ресурсов, ревизору предоставлено право контроля выполнения организацией (предприятием) государственного заказа, расчетов с государственным бюджетом по налогам, платы за природные ресурсы, а также погашения задолженности по кредитам, предоставляемым банками. Контроль хозяйственной деятельности организации (предприятия) ревизор осуществляет путем исследования организационно-распорядительной документации (приказы, распоряжения), служебной переписки, нормативно-справочной информации (нормы расходов, стандарты, прейскуранты), конструкторской и технологической документации, первичных учетных документов по хозяйственным операциям, планов экономического и социального развития и расчетов по их обоснованию, данных бухгалтерского, оперативного и статистического учета и отчетности, а также изучения законодательства, нормативно-правовых актов, регулирующих производственную и финансово-хозяйственную деятельность организаций (предприятий) и отраслей народного хозяйства.

Ревизору предоставлено право фактического контроля сохранности активов, прогрессивности норм и нормативов расходования материальных, финансовых и трудовых ресурсов, достоверности учетного отражения хозяйственных операций и т. п. Это право ревизор реализует путем проведения выборочных и сплошных инвентаризаций товарно-материальных и денежных ценностей, расчетов с поставщиками и покупателями. Одновременно проверяются места хранения ценностей, соответствие их товароведческим,

противопожарным, температурным требованиям, оборудование сигнализацией, весоизмерительными приборами, складским транспортом, т. е. условия, обеспечивающие сохранность ценностей от порчи, пожара, хищения, а также способствующие нормальной работе складов, кассовых помещений и др.

В рамках предоставленных прав ревизор проверяет прогрессивность норм и нормативов не только в части соблюдения порядка их разработки и утверждения, но и качества путем контрольного запуска сырья в производство, проведения хронометражных наблюдений при выполнении технологических операций оборудованием и обслуживающими его рабочими; выполняет также другие контрольно-ревизионные процедуры по осуществлению фактического контроля исследуемых объектов.

Достоверность отражения хозяйственных операций ревизор, реализуя предоставленное ему право, осуществляет при помощи документальных методических приемов контроля. Прежде всего, исследуется первичная документация по хозяйственным операциям с денежными средствами, материальными ценностями, основными средствами, производством продукции, выполненными работами и услугами, расчетно-кредитными операциями и т. д. Затем проверяется соблюдение нормативных документов по методологии ведения бухгалтерского учета и составлению отчетности. Ревизор устанавливает соответствие данных учета и отчетности количественным и качественным показателям отраженных в них хозяйственных операций.

В тех случаях, когда для установления истины в части сохранности активов необходимо принять оперативные меры, ревизор имеет право опломбировать места их хранения (склады, кладовые, кассы), а для сохранности документов – помещения архива, бухгалтерии и др. При этом выполнение контрольно-ревизионных процедур не должно нарушать нормальной работы организации (предприятия).

Ревизору предоставлено право выполнять на ревизуемом объекте определенные контрольно-ревизионные процедуры. Так, согласно постановлению правоохранительных органов ревизор может производить изъятие подлинников первичных документов из текущего архива ревизуемого предприятия, оставляя вместо них копии, заверенные в соответствии с установленными требованиями. В процессе ревизии он может получать справки от других организаций (предприятий) по вопросам, касающимся ревизуемой организации (предприятия), а также объяснительные записки от материально ответственных и должностных лиц. По решению органа, назначившего ревизию, ревизор имеет право передавать материалы ревизии правоохранительным органам. По ходатайству ревизора для исследования важных вопросов хозяйственной деятельности ревизуемой организации (предприятия) и дачи по ним заключения, которое может быть использовано в процессе ревизии, органом, назначившим ревизию, может проводиться специальная экспертиза (почерковедческая, технологическая и др.).

Для выполнения трудоемких работ по представлению ревизора руководство ревизуемой организации (предприятия) обязано выделять в его распоряжение специалистов, которых нет в составе ревизионной бригады или их недостаточно для осуществления контроля в установленный срок, в частности специалистов в области вычислительной техники (программисты, системотехники, операторы), конструкторской и инженерной подготовки производства, технологии производства и др.

Ревизор имеет право давать предложения руководству ревизуемой организации (предприятия) по согласованию с органом, назначившим ревизию, о проведении сплошных и выборочных инвентаризаций; об отстранении от должности отдельных работников, совершивших уголовно наказуемые деяния; о принятии срочных мер по устранению причин потерь ценностей, их недостач и хищений.

Следует отметить, что права, предоставляемые штатному работнику контрольно-ревизионной службы – ревизору, распространяются также и на других работников, входящих в состав бригады при комплексных ревизиях и тематических проверках финансово-хозяйственной деятельности организации (предприятия).

В процессе ревизии финансово-хозяйственной деятельности организации (предприятия) ревизор обязан руководствоваться законодательными актами, а также нормативной и справочной информацией (приказами, положениями, инструкциями) министерств и ведомств, относящейся к объектам проверки. При проверке соответствия хозяйственных операций, происходящих в ревизуемой организации (на предприятии), их нормативно-правовому регулированию ревизор должен соблюдать объективность, не допускать своеволия и нарушения законодательства, применять научные способы исследования объектов контроля. В процессе проведения ревизии ревизор обязан руководствоваться принципом осмотрительности, опираться на трудовой коллектив и общественные организации ревизуемого предприятия, соблюдать гласность результатов контроля путем обсуждения недостатков в работе организации (предприятия) с широким привлечением членов трудового коллектива. Мероприятия по устранению выявленных в ходе ревизий и проверок недостатков и их профилактике разрабатываются с участием трудового коллектива, руководства ревизуемой организации (предприятия), профсоюзной организации.

Ревизор обязан принимать активные меры к возмещению причиненного ущерба как в ходе ревизии, так и после ее завершения, руководствуясь действующим законодательством.

Ревизор несет ответственность за умышленное искажение результатов ревизии хозяйственно финансовой деятельности организации (предприятия); сокрытие фактов недостач, растрат и хищений материальных ценностей; невыявление приписок невыполненных работ и других фактов; проявленную преступную халатность в выполнении служебных обязанностей в пределах предоставленных ему прав, а также за нарушение служебной этики.

Специалисты ревизуемой организации (предприятия) имеют право принимать участие в ревизии или проверке, инвентаризациях материальных ценностей и денежных средств, хронометраже затрат рабочего времени на производство продукции или выполнение работ и услуг, контрольных обмерах и запусках сырья и материалов в производство, осмотре мест хранения ценностей, отборе проб и образцов сырья, полуфабрикатов и готовой продукции для лабораторного анализа и исследования, а также в других контрольно-ревизионных процедурах. Кроме того, лица, работа которых проверяется, пользуются правом ознакомления с актами, справками и другими документами, содержащими результаты проверки их деятельности. В случае несогласия с выводами ревизора они имеют право требовать перепроверки изложенных фактов, уточнения содержания их оценки в соответствии с действующим законодательством и нормативными правовыми актами.

Следовательно, права, обязанности и ответственность ревизоров, предусмотренные действующим законодательством и нормативно-правовыми актами, создают необходимые предпосылки для объективного финансово-хозяйственного контроля деятельности субъектов хозяйствования с применением принципов его организации и проведения.

Руководитель организации (предприятия) обязан создать ревизорам надлежащие условия для нормальной работы, предоставить по требованию ревизоров служебную переписку, плановую, учетную и отчетную документацию; выполнять обоснованные требования по обеспечению сохранности материальных и денежных ценностей, устранять и пресекать бесхозяйственность и расточительство. В случаях несогласия с выводами по результатам ревизии хозяйственной деятельности, изложенными в акте, руководитель ревизуемой организации (предприятия) представляет органу, назначившему ревизию, письменные возражения или замечания не позднее пяти дней со дня подписания акта.

Руководитель ревизуемой организации (предприятия) несет ответственность за представление на исследование ревизорам заведомо фиктивных документов, дачу неправильных объяснений, искажение результатов инвентаризации ценностей, проводимых в процессе ревизии, и другие действия, направленные на искажение результатов ревизии.

5.1.3. Планирование контрольно-ревизионной работы

Планирование контрольно-ревизионной работы осуществляется в соответствии с Положением о ведомственном контроле за финансово-хозяйственной деятельностью организаций, предприятий и учреждений.

В зависимости от временного интервала различают перспективные и текущие планы контрольно-ревизионной работы.

В перспективных планах предусматривается развитие контрольно-ревизионной работы на длительную перспективу в соответствии с планами экономического и социального развития отрасли народного хозяйства. Разрабатываются эти планы контрольно-ревизионными службами вышестоящих министерств и ведомств. Перспективные планы контрольно-ревизионной работы включают мероприятия по выполнению научно-исследовательских работ в области контроля, проектированию автоматизированных систем контрольно-ревизионных процессов на ПЭВМ, разработке методик по применению видеотерминалов и аппаратно-программного контроля в процессе ревизий и др. В них предусматриваются также подготовка и повышение квалификации специалистов по контролю с распределением по годам пятилетки, учебным заведениям, регионам. Перспективное планирование совершенствования контрольно-ревизионной работы на базе научных исследований, использования ПЭВМ и других новейших технических средств обеспечивает неуклонное развитие контроля в хозяйственном механизме отраслей в соответствии с возложенными на него функциями.

Текущие планы контрольно-ревизионной работы составляются на предстоящий календарный год, квартал, месяц с учетом периодичности проверок (ревизий), установленной для организаций (предприятий), а также наличия работников контрольно-ревизионной службы и других подразделений, привлекаемых к выполнению контрольно-ревизионной работы. В них конкретизируются мероприятия по контролю, указываются организации (предприятия), деятельность которых будет контролироваться. Составление текущего плана является важнейшим организационным началом контрольно-ревизионной работы.

В ведомстве план контрольно-ревизионной работы разрабатывается за 1–1,5 месяца до начала планируемого года каждой вышестоящей организацией, имеющей подведомственные предприятия и организации. Практика контрольно-ревизионной работы показывает, что в плане должны быть также данные о времени проведения последней ревизии у субъекта хозяйствования, что обеспечивает непрерывность ревизионной работы, позволяет определить ее объем, предусмотреть вид проверки (ревизии). Указанный план составляется руководителем контрольно-ревизионного управления, отдела (КРУ, КРО), утверждается руководителем министерства или ведомства и хранится как документ, не подлежащий разглашению. Такой порядок составления и хранения плана проверок (ревизий) обусловлен тем, что каждая планируемая ревизия должна быть внезапной.

Планы контрольно-ревизионной работы различных управлений, объединений и других организаций, имеющих в своем подчинении различные подразделения, разрабатываются и утверждаются этими организациями. При рассмотрении планов руководители органов управления выясняют, все ли организации

(предприятия), подведомственные данному органу, охвачены ревизиями и тематическими проверками, нет ли нарушений сроков проведения проверок (ревизий), планируются ли комплексные ревизии или предусматривается проведение проверок (ревизий) одними лишь ревизорами.

В соответствии с Порядком организации и проведения проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности и применения экономических санкций, утвержденным Указом Президента Республики Беларусь от 15 ноября 1999 г. № 673 (в редакции указа от 1 марта 2007 г. № 116), проверки (ревизии), проводимые контролирующими органами, могут быть плановыми и внеплановыми. Плановые проверки (ревизии) одного и того же субъекта хозяйственной деятельности могут проводиться не более одного раза в год. Внеплановые проверки (ревизии) одного и того же субъекта предпринимательской деятельности проводятся только по поручению Президента, Совета Министров, Комитета государственного контроля Республики Беларусь, Совета по координации контрольной деятельности в Республике Беларусь, налоговых, правоохранительных и судебных органов, за исключением встречных проверок. Проверка (ревизия) проводится на основании предписания (постановления, распоряжения, приказа) руководителя контролирующего органа или его заместителя.

В целях осуществления координации деятельности государственных органов и иных организаций, уполномоченных в соответствии с законодательством проводить проверки (ревизии) финансово-хозяйственной деятельности юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, во избежание дублирования проверок (ревизий) ведомственные органы предоставляют в Совет по координации контрольной деятельности соответствующего уровня планы своей контрольной деятельности на предстоящий календарный год. В эти планы включают в качестве исполнителей соответствующие органы учреждений банков, налоговых инспекций и т. д. Они могут принять участие в проведении проверок (ревизий) путем выделения своего представителя для включения его в состав ревизионной бригады.

Конкретизация годовых планов контрольно-ревизионной работы осуществляется в календарных квартальных планах, которые составляются за 20–30 дней до начала планируемого квартала. Календарный план содержит те же данные, что и годовой, но в нем конкретно указывается дата проведения ревизии (начало и окончание), а также конкретизируется состав лиц, которым поручается ее проведение.

Продолжительность проверки (ревизии) в днях устанавливается из расчета ее качественного выполнения в полном объеме, обсуждения результатов в трудовом коллективе обречиванной организации (предприятия) и оформления материалов ревизии, но не свыше 30 рабочих дней, как это предусмотрено Порядком организации и проведения проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности и применения экономических санкций, утвержденным Указом Президента Республики Беларусь от 15 ноября 1999 г. № 673 (в редакции указа от 1 марта 2007 г. № 116).

Организации (предприятия), работающие нерентабельно, не выполняющие установленных производственных планов или у которых выявлено неудовлетворительное состояние сохранности активов и другие недостатки, контролируются чаще путем проведения контрольных тематических проверок и обследований. При этом план проведения ревизий составляется на календарный год, а затем конкретизируется в квартальных планах. Если в штате ревизирующей организации имеется несколько ревизоров, то желательно, чтобы один и тот же ревизор проводил подряд две ревизии на одном и том же предприятии.

При определении очередности ревизий и тематических проверок необходимо учесть:

- время, прошедшее после предыдущей ревизии;
- наличие растрат, хищений, недостатков и других недостатков в финансово-хозяйственной деятельности;
- поступление сигналов о злоупотреблении или незаконном действии отдельных работников организации (предприятия);
- материалы проверок, поступающие от финансовых органов, филиалов и отделений банков, статистических органов и др.;
- данные текущей отчетности, поступившие в вышестоящую организацию.

На основании квартальных планов в контрольно-ревизионной службе составляются индивидуальные планы (месячные или квартальные) для каждого ревизора. Вручаются эти планы исполнителям не позже чем за 10 дней до начала месяца, чтобы они имели время для подготовки к ревизии.

При планировании проверок (ревизий) преимущество отдается комплексным (с широким привлечением общественности, внешних участников, инженерно-технических работников организации (предприятия)).

Результаты проверок (ревизий) должны быть рассмотрены с принятием соответствующего решения по устранению выявленных нарушений, причин и условий, им способствующих, и привлечению виновных к ответственности. Уполномоченные должностные лица контролирующего органа, проводившего проверку (ревизию), обязаны не позднее 30-дневного срока со дня получения материалов проверки (ревизии) вынести в пределах своей компетенции решение о применении к субъекту предпринимательской деятельности экономических санкций, обеспечить контроль за выполнением этого решения, а также принять иные меры по устранению выявленных нарушений и привлечению соответствующих лиц к ответственности.

5.1.4. Обобщение и оформление результатов ревизии

Обобщение результатов ревизии включает комплекс методических приемов по обобщению и систематизации результатов контроля, необходимых для принятия решений по устранению выявленных недостатков в деятельности ревизуемой организации (предприятия). В частности, составляются ведомости выборочной инвентаризации ценностей, ревизии кассовых операций, обследования мест хранения ценностей; обобщаются однородные недостатки в таблицах, ведомостях, машинограммах и других обобщающих документах. При обобщении результатов контроля используются следующие методические приемы: группировка недостатков, документирование результатов промежуточного контроля, аналитическая группировка, следственно-юридическое обоснование.

Группировка выявленных недостатков в деятельности ревизуемой организации (предприятия) производится по мере их обнаружения ревизионной бригадой и осуществляется в рабочем журнале ревизора. В соответствии со структурой акта комплексной ревизии для каждого раздела акта отводятся отдельные страницы, на которых производятся записи однородных недостатков. При этом указываются отчетный период, к которому относятся выявленные нарушения и недостатки; наименование документа, отражающего данную операцию и относящиеся к ней нормативные акты; содержание недостатков; должностные лица, ответственные за допущенные недостатки; сумма материального ущерба; материально ответственные лица. Здесь же отражаются мероприятия, которые необходимо предпринять по устранению допущенных недостатков, ликвидации их последствий и предупреждению в будущем. Мероприятия разрабатываются ревизионной бригадой и руководством ревизуемой организации (предприятия), которое до принятия решения по результатам ревизии имеет возможность принять срочные меры по устранению недостатков и их недопущению в дальнейшей деятельности. Кроме того, эти мероприятия позволяют ревизирующему органу лучше разобраться в причинах недостатков и принять обоснованные решения по результатам ревизии.

В рабочем журнале ревизора недостатки обобщаются с использованием хронологической, систематизированной и хронологически-систематизированной группировок.

При хронологической группировке недостатки группируются последовательно по периодам их возникновения в финансово-хозяйственной деятельности ревизуемого субъекта хозяйствования. Недостатком этой группировки является то, что ревизору необходимо одновременно исследовать за месяц, квартал все хозяйственные операции и пользоваться множеством нормативных документов. При проведении комплексной ревизии возникают определенные затруднения во взаимном контроле операций и документов.

При систематизированной группировке выявленные в деятельности ревизуемой организации (предприятия) и предварительно зафиксированные ревизией в хронологической последовательности недостатки регистрируются по их однородности и содержанию. При этом дублируются недостатки в хронологической и систематизированной группировках.

Хронологически-систематизированная группировка обобщает выявленные ревизией недостатки по мере их возникновения и однородности. Этот вид группировок применяется при проведении комплексной ревизии, когда недостатки систематизируются по разделам акта ревизии.

Документирование результатов промежуточного контроля используется как методический прием при оформлении контрольных действий и процедур в процессе их выполнения на промежуточных стадиях, чтобы удостовериться в состоянии объектов контроля на момент проверки (например, ревизия кассовых операций, выборочная инвентаризация материальных ценностей, хронометражные наблюдения, тематические обследования и др.).

Аналитическая группировка предполагает составление ведомостей и таблиц обобщения факторов однородных недостатков, выявленных в процессе ревизии, экономического анализа и статистических расчетов. К ним относятся ведомость выявленного брака отдельных изделий за конкретный ревизуемый период (квартал, полугодие) и связанного с ним материального ущерба; график ритмичности производства продукции, работ и услуг; ведомость уплаченных штрафных санкций за нарушение договорных обязательств и др.

Следственно-юридическое обоснование недостатков применяется тогда, когда необходимо обосновать сумму причиненного ущерба или установить ответственность должностных лиц ревизуемой организации (предприятия). При этом ревизор выполняет определенные следственно-юридические действия: собирает доказательства, удостоверяющие юридические факты, т. е. такие, с которыми закон связывает возникновение, изменение или прекращение правоотношений объекта с субъектом права. По источникам обобщения юридические доказательства делятся на личные и вещественные, первоначальные и производные.

К личным относятся доказательства, источником которых являются специалисты (объяснения сторон и третьих лиц, заключения экспертов), к вещественным – вещи (письменные и вещественные доказательства, например, подлинники первичных документов, изъятые ревизором, решения инвентаризационных комиссий, подтверждающие правонарушение).

Первоначальными являются доказательства, полученные из первоисточника (первичные документы, договоры о материальной ответственности), производными – производным путем (учетные регистры, машинограммы, составленные путем обобщения данных первичных документов).

В обобщении доказательств важнейшей процедурой, выполняемой ревизором, является изъятие подлинников документов из текущего архива ревизуемой организации (предприятия). Изъятие документов ревизором производится в порядке, предусмотренном законом, на основании постановления судебно-следственных органов. Вместо подлинника в делах ревизуемого субъекта хозяйствования оставляется ко-

пия изъятых документов. Процедура изъятия документа оформляется специальным актом, составленным ревизором с участием руководителя и главного бухгалтера организации (предприятия), а также понятых, не участвующих в контрольно-ревизионном процессе. Для того, чтобы не загружать акт описанием реквизитов документов, составляется отдельный реестр изымаемых подлинников документов, который служит приложением к акту.

В процессе выполнения следственно-юридических процедур обосновываются судебно-арбитражные иски на возмещение материального вреда, причиненного ревизуемой организации (предприятию).

Систематизированная группировка результатов контроля представляет собой изложение в акте комплексной ревизии, тематической проверки, обследования в систематизированном виде выявленных недостатков в деятельности ревизуемой организации (предприятия). Результаты служебного расследования оформляются ревизором справкой.

По результатам комплексной ревизии, в ходе которой выявлены нарушения актов законодательства, регулирующих экономические отношения, составляется акт. Результаты такой же ревизии, в ходе которой не выявлено нарушений актов законодательства, оформляются справкой.

Результаты комплексной ревизии обобщаются и излагаются ревизионной бригадой на основе записей в журнале группировки недостатков (журнал ревизора), согласованных с руководством ревизуемой организации (предприятия).

Акт комплексной ревизии является основным документом, в котором излагаются результаты ревизии работы организации (предприятия). В нем отражаются выявленные недостатки в работе, допущенные должностными лицами нарушения законодательства и злоупотребления, а также положительные стороны и достижения в работе, заслуживающие распространения как положительный опыт. Факты нарушений, изложенные в основном акте, должны подтверждаться промежуточными актами, ведомостями однородных нарушений, подлинными документами, изъятых из дел, или их заверенными копиями, справками должностных лиц, проверенными ревизорами, заключениями экспертизы и данными лабораторных анализов, письменными объяснениями должностных лиц по отдельным фактам нарушений, документами, отражающими результаты проведенных инвентаризаций и сверки расчетов.

Акт (справка) результатов комплексной ревизии финансово-хозяйственной деятельности организации (предприятия) подписывается проводившими проверку (ревизию) работниками контролирующего органа, руководителем ревизионной бригады, а также руководителем и главным бухгалтером ревизуемой организации (предприятия). При необходимости акт (справка) ревизии подписывается иными участниками ревизии.

При наличии возражений по акту (справке) подписывающие его должностные лица организации (предприятия) делают об этом запись перед своей подписью и не позднее пяти рабочих дней со дня подписания акта представляют в письменном виде возражения по его содержанию руководителю организации, назначившему ревизию. Проводящий ревизию работник контролирующего органа (руководитель ревизионной группы) вправе потребовать представить также письменные объяснения по выявленным нарушениям у должностных лиц, действия (бездействие) которых повлекли организацией (предприятием) нарушение законодательства, регулирующего экономические отношения. Данные объяснения и возражения прилагаются к акту (справке) ревизии. По истечении установленного пятидневного срока возражения к рассмотрению не принимаются. Обоснованность доводов, изложенных в возражениях, проверяется проводившим ревизию работником (руководителем ревизии), и по ним составляется письменное заключение, с которым должны быть ознакомлены лица, представившие в установленном порядке возражения по акту (справке) ревизии. В акте (справке) делается отметка о передаче акта ревизии руководству проверенной организации (предприятия).

В случае, если выявленное нарушение может быть сокрыто или по выявленным фактам необходимо принять неотложные меры по их устранению и привлечению к ответственности лиц, чьи действия (бездействие) повлекли нарушение организацией законодательства, регулирующего экономические отношения, проводящим ревизию работником контролирующего органа (организации), руководителем ревизии до окончания ревизии составляется отдельный промежуточный акт.

Промежуточный акт подписывается проводившим ревизию работником контролирующего органа (организации), руководителем ревизии. Руководитель юридического лица (обособленного подразделения юридического лица), при его отсутствии – представитель юридического лица (обособленного подразделения юридического лица), а также лицо, выполняющее функции главного бухгалтера проверяемой организации (обособленного подразделения юридического лица), обязаны подписать промежуточный акт ревизии. При необходимости акт ревизии подписывается иными участниками ревизии.

В случае отказа от подписания промежуточного акта в нем делается соответствующая запись. При этом лицо, отказавшееся от подписания промежуточного акта, имеет право письменно изложить мотивы отказа от подписания акта.

Факты, изложенные в промежуточном акте, включаются в общий акт комплексной ревизии. Один экземпляр общего и промежуточного актов направляется проверяемой организации (вручается его представителю).

В акте комплексной ревизии с учетом особенностей проведения отдельных видов ревизий должно быть указано следующее:

- основание назначения ревизии, дата и номер предписания на ее проведение, приказ контролирующего органа (организации), должности, фамилии и инициалы лиц, проводивших ревизию;
- даты начала и завершения ревизии (в случае перерывов указывается их период), а также место составления акта ревизии;
- должности, фамилии и инициалы работников проверяемой организации, обязанных подписать акт ревизии, с обязательным указанием периода их работы на занимаемых должностях; фамилии и инициалы руководителя юридического лица (обособленного подразделения юридического лица) и лица, выполнявшего функции главного бухгалтера проверяемой организации, занимавших указанные должности в проверяемом периоде, а также иных лиц, привлекаемых к ревизии;
- наименование, местонахождение и подчиненность проверяемого юридического лица, его учетный номер плательщика, реквизиты расчетного и иных счетов;
- наличие книги учета проверок (ревизий), а также информация о произведенной в ней записи о данной ревизии;
- кем и когда были проведены предыдущие ревизии за проверяемый период по аналогичной тематике, какие приняты меры по выявленным фактам нарушения актов законодательства;
- какие финансово-хозяйственные операции (документы), каким способом и за какой период проверены;
- акты законодательства, требования которых нарушены, и (или) установленная законодательством ответственность за данный вид нарушения;
- факты несоблюдения установленного порядка составления и исполнения смет и финансовых планов;
- факты сокрытия или несвоевременного перечисления в бюджет платежей и других сумм, прочих нарушений финансовой дисциплины, неправильного ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, невыполнения требований по осуществлению внутрихозяйственного учета и контроля;
- установленные в ходе ревизии недостатки денежных средств и материальных ценностей, потери от переплаты работникам, поставщикам и подрядчикам по счетам и расчетам, прочим дебиторам, излишки материальных ценностей, выявленные ревизией;
- размер причиненного вреда (при его наличии) и другие последствия выявленных нарушений;
- должности, фамилии и инициалы лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушения организацией законодательства, регулирующего экономические отношения;
- иные сведения, необходимые для рассмотрения материалов о совершенном правонарушении.

В приложения акта ревизии включаются документы соисполнителей, определенных координационным планом контрольной деятельности в Республике Беларусь. Если соисполнители не начали ревизию в период проведения ревизии ответственным исполнителем, то в акте об этом делается соответствующая запись.

В акте комплексной ревизии должны быть соблюдены объективность, ясность и точность изложения выявленных фактов. Не допускается включение в акт ревизии различного рода не подтвержденных документально предположений и данных о деятельности проверяемой организации.

При проведении ревизии уполномоченные должностные лица контролирующего органа обязаны выяснить все существенные для принятия обоснованного решения факты и обстоятельства.

Однородные нарушения могут отражаться в ведомостях (таблицах), прилагаемых к каждому экземпляру акта ревизии, в которых указываются все необходимые данные по каждому факту нарушения: размер причиненного вреда (при его наличии); период, на протяжении которого совершалось нарушение; даты и номера документов и др. В акте могут приводиться обобщенные итоговые данные и примеры.

В необходимых случаях к акту могут быть приложены копии или выписки из иных документов, а также справки и расчеты, составленные на основании проверенных документов, заверенные в установленном порядке.

Рассматриваемые вопросы оформляются в акте комплексной ревизии в последовательности, предусмотренной типовым перечнем основных вопросов, подлежащих проверке при ее проведении. При отсутствии в проверяемой организации каких-либо видов финансово-хозяйственной деятельности, предусмотренных типовым перечнем вопросов, в акте делается запись: «В рассматриваемом периоде хозяйственная деятельность не велась».

В акте ревизии не допускается делать ссылки на другие разделы акта, каждый раздел должен содержать полный ответ на вопрос, в то же время не допускается повторение рассматриваемых фактов проверки. Перед подписями членов ревизионной комиссии, руководителя и главного бухгалтера организации должен быть предусмотрен раздел «Рекомендации и предложения».

В акте ревизии организации, подлежащей акционированию, в случае наличия выявленных нарушений актов законодательства, требующих времени на их устранение, обязательно должна быть сделана запись: «Бухгалтерский баланс по состоянию на 1 января 200_ г. может быть подтвержден после устранения нарушений финансово-хозяйственной деятельности, отмеченных в акте ревизии».

Акт (справка) составляется и подписывается руководителем бригады ревизоров и всеми членами комиссии в необходимом количестве, но не менее, чем в двух экземплярах. Подписи руководителя и всех членов комиссии, руководителя и главного бухгалтера организации в акте (справке) должны быть только в оригинале в каждом экземпляре. Не допускается оформление листа акта подписями без текста. На послед-

ней странице акта (справки) ревизии делается запись за подписью руководителя (главного бухгалтера) организации: «Акт (справку) ревизии получил».

По окончании ревизии ревизионная бригада, проводившая ревизию субъекта хозяйствования, имеет право проинформировать вышестоящую организацию о выявленных фактах нарушений законодательства и внести предложения по их устранению и предотвращению.

При выявлении фактов причинения вреда, недостач и хищений денежных средств (иных активов), необоснованных списаний денежных средств и товарно-материальных ценностей об этом немедленно ставится в известность лицо, назначившее ревизию. В случае выявления данных фактов, указывающих на признаки преступления, материалы ревизии в оригиналах передаются по согласованию с лицом, назначившим ревизию, правоохранительным органам в десятидневный срок со дня составления соответствующего акта ревизии.

Материалы ревизии направляются в правоохранительные органы с сопроводительным письмом, в котором указываются наименование проверенной организации, ее местонахождение, характер выявленных нарушений, какие требования актов законодательства не соблюдены, должности, фамилии и инициалы лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушение организацией законодательства, регулирующего экономические отношения, с приложением документов, регламентирующих их должностные обязанности.

К материалам ревизии должны быть приложены копии, заверенные в установленном порядке, бухгалтерских, финансовых, производственно-хозяйственных документов и регистров оперативного и бухгалтерского учета, в том числе хранившейся на магнитных носителях информации в виде электронных документов, свидетельствующие о совершении (сокрытии) нарушений законодательства.

Государственные органы и должностные лица, осуществляющие уголовное преследование, при получении материалов ревизии регистрируют и рассматривают их и принимают решения в соответствии с уголовно-процессуальным законодательством. О принятом решении (о возбуждении уголовного дела и результатах его рассмотрения, об отказе в возбуждении уголовного дела, о прекращении возбужденного уголовного дела) в контролирующий орган (организацию) направляется копия соответствующего решения (постановления) в десятидневный срок со дня его вынесения.

При невозможности принятия решения по поступившим материалам ревизии вследствие неполноты представленных документов прокурор, начальник следственного подразделения и орган дознания могут назначить дополнительную или повторную ревизию, которая проводится уполномоченным подразделением Министерства финансов Республики Беларусь (местных финансовых органов). О назначении дополнительной (повторной) ревизии информируется контролирующий орган (организация), направивший правоохранительным органам указанные материалы, который вправе принять участие в проведении дополнительной (повторной) ревизии.

Оформленный в соответствии с требованиями акт комплексной ревизии направляется (передается) должностному лицу контролирующего органа (организации), уполномоченному рассматривать материалы ревизии.

5.2. Сущность и содержание тематической проверки как формы контроля

Тематическая проверка является формой контроля, в ходе проведения которой устанавливается законность, достоверность, целесообразность и экономическая эффективность совершенных организацией (предприятием) финансовых и хозяйственных операций по одному или нескольким взаимосвязанным направлениям деятельности, ставших объектами контроля.

Организация и проведение тематической проверки во многом сходны с организацией и проведением ревизии. Однако проверка проводится по менее широкому кругу показателей с применением приемов и способов экономического контроля. Если текущее обследование осуществляется в основном с помощью способов фактического контроля, то при тематической проверке используется планово-нормативная и договорная информация, данные бухгалтерского учета, хронометражные наблюдения, проводятся выборочные инвентаризации материальных ценностей.

Тематическая проверка связана с отдельными сторонами деятельности организации (предприятия) конкретной отрасли (выполнение плана строительства, выпуска товаров народного потребления и др.). Указанная тематическая проверка проводится ведомством в плановом и неплановом порядке с целью регулирования поведения системы в соответствии с заданными параметрами ее функционирования (выполнение планов производства и поставок продукции; накопление сверхнормативных и нереализуемых товаров, не пользующихся спросом у покупателей и др.). Плановой тематической проверкой организации является проверка, включенная в установленный порядок в координационный план контрольной деятельности в Республике Беларусь. Иные тематические проверки организации являются внеплановыми. Плановые проверки одной и той же организации могут проводиться не более одного раза в течение календарного года. Внеплановые проверки организаций, за исключением встречных проверок, проводятся только по поручению Президента Республики Беларусь, Премьер-министра Республики Беларусь и его заместителей, председателя Комитета государственного контроля Республики Беларусь и его заместителей, председателей комитетов государственного контроля областей и их заместителей, советов по координации контрольной

ной деятельности в Республике Беларусь, областях и г. Минске, Министра финансов Республики Беларусь и его заместителей, начальников главных управлений Министерства финансов Республики Беларусь по областям и г. Минску, уполномоченных должностных лиц правоохранительных и судебных органов в пределах их компетенции. О проведении указанных внеплановых проверок контролирующий орган, проводящий тематические проверки, обязан проинформировать Совет по координации контрольной деятельности соответствующего уровня.

Срок проведения проверки, состав ревизионной группы определяются в распоряжении или приказе о ее проведении исходя из объема работы с учетом конкретных задач и особенностей проверяемой организации. Тематическая проверка проводится на основании предписания и приказа руководителя контролирующего органа или его заместителя. В предписании указываются наименования контролирующего органа, проводящего проверку, и организации, в отношении которой проводится проверка, фамилия и инициалы проверяющих лиц, их должности, тема проверки и срок ее проведения. Контролирующий орган, проводящий тематическую проверку, обязан вести отдельный учет выданных предписаний на проведение проверок в соответствии с Положением о порядке учета контролирующими органами предписаний на проверки (ревизии) финансово-хозяйственной деятельности, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 16 мая 2006 г. № 618. Общий срок проведения проверки определяется исходя из объема предстоящей работы и не должен превышать 30 рабочих дней. Указанный срок может продлеваться руководителем контролирующего органа или его заместителем.

Проведению тематической проверки должна предшествовать подготовительная работа, в процессе которой составляется программа, где определяется перечень вопросов, подлежащих проверке, утверждаемая лицом, назначившим проверку. Перед началом проведения проверки проверяющее лицо или руководитель группы ревизоров предъявляет руководителю проверяемой организации документ, удостоверяющий личность, предписание на проведение тематической проверки, а также вносит необходимые сведения в книгу учета проверок (ревизий). Порядок ведения указанного регистра определен постановлением Совета Министров Республики Беларусь «О ведении юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями книги учета проверок (ревизий)» от 9 октября 2007 г. № 1284.

Характерной особенностью тематических проверок является то, что их выводы должны быть документально обоснованы, а результаты оформлены соответствующими документами.

По результатам тематической проверки, в ходе которой выявлены нарушения актов законодательства, регулирующих экономические отношения, составляется акт. Результаты проверки, в ходе которой не установлены нарушения актов законодательства, оформляются справкой. Итоговые документы составляются с соблюдением всех требований к оформлению результатов тематической проверки. В акте тематической проверки должны соблюдаться объективность, точность и ясность изложения установленных фактов нарушений. Однородные нарушения могут отражаться в специальных таблицах выявленных фактов нарушений, прилагаемых к каждому экземпляру акта проверки в качестве приложения. Обнаруженные в ходе тематической проверки нарушения оформляются также промежуточными актами, актами обследования, разовыми актами.

Составленные итоговые документы рассматриваются на соответствующих уровнях, по ним принимаются решения, устраняющие выявленные в ходе тематической проверки организации нарушения, злоупотребления и недостатки.

5.3. Сущность и содержание счетной проверки бухгалтерской отчетности как формы контроля

Счетная проверка отчетности является одной из форм контроля. Она представляет собой совокупность специальных приемов контроля ее достоверности. Это – одна из форм последующего контроля, осуществляемого планомерно вышестоящей организацией, финансовыми органами, контролирующими расчеты организаций (предприятий) с бюджетом по платежам из прибыли. Такая счетная проверка проводится наряду с проверкой организации состояния бухгалтерского учета.

Достоверность отчетных данных организации (предприятия) проверяется, кроме того, статистическими и банковскими органами, работниками учетного, финансового и контрольно-ревизионного аппарата вышестоящих органов при приемке отчетности, ревизиях, тематических проверках и анализе финансово-хозяйственной деятельности подведомственных организаций (предприятий).

Целью проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности является:

- установить правильность и своевременность документального оформления хозяйственных операций, составления материально ответственными работниками отчетов о движении и остатках ценностей (материалов, сырья, товаров) и денежных средств, представления документов и отчетов в бухгалтерию организации (предприятия);
- определить соблюдение требований Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 18 октября 1994 г. № 3321-ХІІ» (в редакции закона от 26 декабря 2007 г. № 302-З), инструкций, правил и положений по ведению текущего бухгалтерского учета, составлению бухгалтерских балансов и отчетов;
- выявить, насколько полно бухгалтерский учет выполняет контрольную функцию по обеспечению сохранности активов, достоверности отражения выполнения заданий хозяйственной деятельности; соблюде-

нию сметной и финансово-расчетной дисциплины; недопущению излишеств в расходовании средств; предотвращению различного рода убытков, отвлечения активов в дебиторскую задолженность и т. д.;

- провести необходимые мероприятия по устранению установленных недостатков, повышению качества бухгалтерского учета, обеспечению своевременного представления достоверных отчетов и балансов, усилению роли учета и главных бухгалтеров в обеспечении сохранности активов и улучшению финансово-хозяйственной деятельности организаций (предприятий);

- обобщить положительный опыт в работе проверенных организаций (предприятий), осуществить меры по его распространению и разработать предложения, направленные на дальнейшее совершенствование бухгалтерского учета и отчетности.

Объем проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности определяется в каждом конкретном случае письменной программой с учетом фактического положения дел в организации (на предприятии), куда направляются проверяющие специалисты. В программе указывается период, за который следует произвести проверку; предмет проверки; способы и приемы, которые необходимо использовать при проведении указанной проверки (сплошной, выборочный по определенным хозяйственным операциям, синтетическим счетам бухгалтерского учета, формам отчетности и т. д.).

Роль счетных проверок как одной из форм контроля возрастает на современном этапе. В настоящий период, когда все большее развитие получают крупные хозяйственные организации, наличие у них дочерних подразделений, исключительно важен контроль достоверности исходной учетной информации не только самой производственной единицы, но и подразделений, на основе которых формируются сводные отчетные показатели по этому субъекту хозяйствования в целом.

Контроль, осуществляемый финансовыми органами при счетных проверках отчетности, сосредоточен на решающих участках как производственной, так и финансовой деятельности, от которых, прежде всего, зависит рост эффективности производства и доходов государственного бюджета. Основными вопросами для счетных проверок являются:

- достоверность отчетных данных о выполнении плановых заданий производства в натуральном выражении, по объему товарной продукции или другому объемному показателю, принятому в данной отрасли;

- объем реализации продукции с учетом обязательств по поставкам ее потребителям в соответствии с заключенными договорами (заказами);

- контроль показателя выполнения установленных заданий по достижению организацией удельного веса продукции высокого качества в общем объеме производства или другого показателя качества, используемого в данной отрасли;

- рост производительности труда; достоверность показателей бухгалтерского учета и отчетности о затратах на производство, себестоимости продукции и финансовых результатах;

- обоснованность использования прибыли на образование фондов экономического стимулирования и на внутрихозяйственные нужды организации (предприятия);

- расчеты с бюджетом по налогам с прибыли и другим платежам.

Счетную проверку нельзя сводить только к техническому контролю правильности оформления бухгалтерской отчетности, арифметических подсчетов, взаимной увязке показателей различных форм бухгалтерской отчетности, преемственности показателей смежных периодов и т. д. На самом деле счетная проверка должна включать элементы как технической (формальной) проверки, так и контроля по существу.

Наряду с проверкой состояния бухгалтерского учета отдельных отраслей деятельности и участков учетной работы проверкой должны быть охвачены общие вопросы организации учета, к которым относятся:

- укомплектованность аппарата работников бухгалтерии квалифицированными кадрами, степень их подготовки;

- наличие утвержденной учетной политики организации;

- уровень организации работы в бухгалтерии, наличие графика выполнения учетных работ, наличие документа о распределении обязанностей и должностных инструкций сотрудников;

- каким образом контролируется своевременность и доброкачественность выполняемых учетных работ;

- наличие действующих инструкций, правил и указаний по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности; степень знаний их работниками бухгалтерии; степень организации работы по повышению квалификации бухгалтерских работников;

- обеспеченность бланками первичной документации для оформления хозяйственных операций, учетными регистрами для ведения бухгалтерского учета, бланками бухгалтерских балансов и отчетов; соблюдение правил хранения и учета бланков строгой отчетности;

- правильность хранения текущих бухгалтерских документов и архива, обеспечение сохранности документов и регистров бухгалтерского учета.

Независимо от характера хозяйственной деятельности организации (предприятия) при счетной проверке должны быть проверены следующие вопросы:

- правильность и своевременность оформления хозяйственных операций первичными документами, особенно по приходу и расходу денежных средств, поступлению и выбытию товарно-материальных и других ценностей; правильность организации документооборота;

- как осуществляется контроль за выдачей и использованием доверенностей на право получения от поставщиков материалов и товаров и отпуска их и готовой продукции покупателям по доверенностям, точно ли соблюдаются все требования по данному вопросу;
- имеют ли документы денежного, материального, имущественного, кредитного и расчетного характера, подписи руководителя и главного бухгалтера организации;
- своевременность и качество представляемых материально ответственными лицами кассовых, авансовых, товарных, производственных и других отчетов;
- своевременность и правильность проверки и обработки первичных документов и отчетов материально ответственных лиц бухгалтерией организации;
- своевременность предоставления отпусков материально ответственным работникам с передачей ценностей другим материально ответственным лицам;
- соблюдение установленных сроков и инструкций проведения инвентаризаций товарно-материальных ценностей, расчетов и других статей баланса; правильность оформления инвентаризационных описей; проводятся ли контрольные проверки качества проводимых инвентаризаций; степень охвата контрольными проверками проведенных инвентаризаций, оформляются ли они специальными актами; результаты таких проверок;
- как проверяются инвентаризационные описи (достоверность цен, таксировок, подсчетов итогов); результаты сличения фактических остатков с данными бухгалтерского учета; правильность применения норм естественной убыли и отражения результатов инвентаризации в учете, как при суммовом, так и при количественно-суммовом учете ценностей;
- имеются ли в бухгалтерии организации нормативные правовые документы, приказы, распоряжения, постановления и другие подобные документы и как они используются при проверке отчетов и документов, которыми оформлены хозяйственные операции;
- своевременность рассмотрения и утверждения документов руководителем организации, а в соответствующих случаях – коллективным органом управления;
- как использует свои права и выполняет обязанности главный бухгалтер организации при поступлении документов по хозяйственным операциям, которые нарушают законодательство Республики Беларусь и нормативные правовые документы по приему, оприходованию, хранению и расходованию денежных средств, товарно-материальных и других ценностей;
- правильность корреспонденции счетов, тождественность встречных сумм в регистрах бухгалтерского учета, своевременность и качество ведения учетных регистров, количественного учета товарно-материальных ценностей по тем счетам, по которым такой учет установлен; соответствие аналитического учета по оборотам и остаткам данным синтетического учета;
- правильность подсчета итогов в учетных регистрах, Главной книге по синтетическим счетам; взаимосвязь показателей аналитических счетов с синтетическими счетами; внедрение автоматизированной обработки бухгалтерской информации;
- проверяет ли главный бухгалтер у вновь принимаемых на работу материально ответственных работников умение составлять первичные документы и отчеты; какую работу он проводит с материально ответственными лицами по повышению их знаний первичного учета, а также по недопущению потерь товарно-материальных ценностей и соблюдению режима экономии;
- как выполняются другие мероприятия по обеспечению сохранности активов организации, какова роль в этом деле руководителя и главного бухгалтера.

При проверке балансов и отчетов проверяющим необходимо установить следующее:

- сверены ли до составления бухгалтерского баланса обороты и остатки по аналитическим счетам с оборотами и остатками по счетам Главной книги;
- соответствие сумм, показанных на статьях баланса, данным текущего бухгалтерского учета, т. е. остаткам по счетам в учетных регистрах и оборотных ведомостях;
- достоверность отчетов и балансов, нет ли случаев сальдирования дебиторской и кредиторской задолженности, искажений финансовых результатов, объемов хозяйственной деятельности;
- какие проводятся аналитическая работа по данным отчетов и бухгалтерских балансов, мероприятия по улучшению финансово-хозяйственной деятельности организации;
- правильность и своевременность составления консолидированных отчетов и балансов.

Следует выделить три основных этапа контроля при проведении счетной проверки бухгалтерской отчетности: установление согласованности показателей различных форм бухгалтерской отчетности, сличение отдельных отчетных показателей с записями в регистрах бухгалтерского учета, проверку обоснованности учетных записей по данным первичных документов. Такая последовательность делает счетную проверку эффективным средством контроля всей постановки учета в организации (на предприятии), укрепления отчетной дисциплины и устранения недостатков в бухгалтерском учете.

Вышестоящие и финансовые органы проводят счетные проверки бухгалтерских отчетов и балансов, как правило, один раз в год после получения годовых бухгалтерских отчетов. Круг охватываемых счетными проверками организаций (предприятий) и периодичность их проведения утверждаются ежегодно руководителями вышестоящих организаций, контролирующими деятельность подведомственных субъектов

хозяйствования, проверяющих достоверность отчетных показателей не только по балансам, но и по данным бухгалтерского учета и отчетности.

В процессе проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности проверяющими лицами совместно с коллективом бухгалтерии проверяемой организации следует осуществить меры по устранению выявленных недостатков, повышению качества учета, обеспечению своевременного представления достоверных отчетов и балансов, усилению роли учета и главных бухгалтеров в обеспечении сохранности активов и улучшении финансово-хозяйственной деятельности.

Оформляются результаты счетной проверки бухгалтерской отчетности актом, в котором, кроме отмеченных недостатков и нарушений, отражаются проведенные мероприятия по их устранению, а также предложения по дальнейшему улучшению учета и отчетности. В акте дается оценка выполнения предложений по ранее проведенным проверкам состояния учета и отчетности организации.

Если в ходе проверки будут установлены факты незаконного расходования товарно-материальных ценностей и денежных средств или других злоупотреблений, проверяющие обязаны немедленно об этих фактах представить оформленные материалы руководителю, назначившему данную проверку, для принятия соответствующих мер, а в необходимых случаях поставить вопрос о срочном проведении ревизии или проверки.

5.4. Сущность и содержание аудиторской проверки как формы контроля

5.4.1. Сущность и организация аудиторской проверки

В условиях рыночной экономики широкое развитие получил аудиторский контроль. В соответствии с Законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» от 8 ноября 1994 г. № 3373-ХП (в редакции закона от 8 июля 2008 г. № 369-З) *аудиторская деятельность* – это предпринимательская деятельность по независимой проверке (аудиту) бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности и других документов организаций, их обособленных подразделений, индивидуальных предпринимателей, а при необходимости и по проверке их деятельности, которая должна отражаться в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности и соответствии совершенных финансовых и хозяйственных операций законодательству Республики Беларусь.

Под *достоверностью бухгалтерской (финансовой) отчетности* понимается степень точности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные и эффективные решения.

В соответствии с указанным выше законом аудит не подменяет государственного контроля финансовой и хозяйственной деятельности аудируемых лиц, осуществляемого в соответствии с законодательством Республики Беларусь уполномоченными органами государственной власти.

Право на осуществление аудиторской деятельности имеют аудиторские организации и аудиторы – индивидуальные предприниматели, имеющие специальные разрешения (лицензии) на проведение такой деятельности в соответствии с законодательством о лицензировании. Они проводят аудит:

- достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- достоверности консолидированной отчетности о деятельности банковской группы, банковского холдинга;
- правильности отражения операций по счетам бухгалтерского учета;
- целевого использования кредитов и инвестиций;
- финансового состояния инвестора (инициатора инвестиционного проекта);
- финансового состояния эмитента ценных бумаг;
- формирования уставного фонда субъекта хозяйствования, происхождения денежных средств учредителей (участников) организации, вносимых в ее уставный фонд;
- достоверности налоговой декларации (расчета);
- состава и стоимости предприятия как имущественного комплекса;
- стоимости основных средств, находящихся в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении аудируемого лица;
- иных показателей финансовой и хозяйственной деятельности аудируемых лиц.

В соответствии с законодательством аудиторские организации и аудиторы – индивидуальные предприниматели оказывают также сопутствующие аудиту услуги по следующим видам деятельности:

- составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- постановке, восстановлению бухгалтерского и налогового учета;
- составлению деклараций о доходах и имуществе;
- анализу финансовой и хозяйственной деятельности;
- информационному обслуживанию;

- автоматизации бухгалтерского учета и внедрению информационных технологий;
- разработке и анализу инвестиционных проектов, составлению бизнес-планов;
- проведению маркетинговых исследований;
- обучению специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Законодательными актами Республики Беларусь могут устанавливаться и другие сопутствующие аудиту услуги, которые будут оказываться независимо от проведения аудита.

Аудиторская проверка как форма контроля осуществляется по договору оказания аудиторских услуг, заключаемому между аудиторской организацией, аудитором – индивидуальным предпринимателем, с одной стороны, и заказчиком, с другой стороны. Этот договор заключается в простой письменной форме и включает следующие существенные условия: предмет договора; сроки выполнения аудиторских услуг; стоимость оказываемых аудиторских услуг; права и обязанности сторон; ответственность сторон за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств, предусмотренных договором; иные условия, относительно которых по заявлению одной из сторон должно быть достигнуто соглашение. Договор заключается в соответствии с Порядком заключения договоров оказания аудиторских услуг, утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 24 сентября 2007 г. № 140.

В процессе подготовки аудиторской проверки определяется объем аудита, составляются письмо-обязательство, общий план и программа аудита.

Подготовка к проведению аудита включает в себя определение объема аудиторской проверки, стоимости ее проведения, заключение договора на оказание аудиторских услуг. Договору может предшествовать письмо-обязательство аудиторской организации или аудитора – индивидуального предпринимателя. Такое письмо составляется в случае обращения заказчика аудиторских услуг в аудиторскую организацию (к аудитору – индивидуальному предпринимателю) в письменной форме с предложением о проведении аудиторской проверки. В обращении должна быть представлена информация о предстоящем заказчике на проведение аудита: полное его наименование, дата и номер государственной регистрации, виды его деятельности, состав учредителей (участников, собственников имущества), юридический и фактический адреса и другая информация. Письмо-обязательство направляется заказчику аудиторских услуг с целью документального подтверждения правильности понимания им условий предстоящего договора.

Подготовка к заключению договора оказания аудиторских услуг начинается после предварительного ознакомления с деятельностью заказчика и принятия решения о возможности оказания аудиторских услуг. Договор может носить разовый или долгосрочный характер. Стоимость оказания аудиторских услуг по каждому договору определяется исходя из тарифа на аудиторские услуги, согласованного с заказчиком объема работ по договору.

Начальным этапом проведения аудиторской проверки является ее планирование, которое состоит из разработки общего плана аудита, а также аудиторской программы.

При разработке общего плана аудита следует учитывать следующие аспекты: данные преддоговорного тестирования; оценку риска внутреннего контроля; определение существенности для целей аудита; оценку вероятности существенного искажения отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций проверяемым субъектом с учетом прошлых проверок; выявление наиболее сложных участков бухгалтерского учета, подлежащих аудиту; соответствие методик бухгалтерского учета субъекта нормативным правовым актам; условия проведения аудита и др.

Программа аудита составляется в соответствии с общим планом аудита и представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита, и предполагаемый перечень рабочей документации аудитора.

При проведении аудиторских проверок аудиторские организации и аудиторы – индивидуальные предприниматели имеют право:

- самостоятельно принимать решения об использовании приемов и способов при проведении аудита;
- проверять у аудируемого лица регистры бухгалтерского и налогового учета; первичные документы и другую документацию о финансовой и хозяйственной деятельности; активы и обязательства; фактическое наличие денежных средств, ценных бумаг, иного имущества и их соответствие данным бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- получать в соответствии с законодательством по письменному запросу в банках, небанковских кредитно-финансовых организациях, налоговых и иных органах соответствующие сведения о финансовой и хозяйственной деятельности аудируемого лица, необходимые для выполнения договора оказания аудиторских услуг;
- получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения в устной и (или) письменной форме по вопросам, возникающим в ходе оказания аудиторских услуг;
- отказаться от проведения аудита или выражения в аудиторском заключении своего мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в случаях непредставления аудируемым лицом документов, необходимых для проведения аудита, и (или) выявления в ходе аудита обстоятельств, оказывающих либо способных оказать существенное влияние на мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Республики Беларусь;

- привлекать на договорной основе в соответствии с законодательством при проведении аудита для проверки отдельных вопросов, требующих специальных знаний, лиц, имеющих соответствующую специальность, в случае, если в штатном расписании аудиторской организации отсутствуют специалисты такого профиля.

Аудиторские организации и аудиторы – индивидуальные предприниматели при проведении аудиторских проверок обязаны:

- выполнять требования законодательства при осуществлении аудиторской деятельности и (или) оказании сопутствующих аудиту услуг;

- вести учет заключенных договоров оказания аудиторских услуг;

- качественно проводить аудит и (или) оказывать сопутствующие аудиту услуги;

- сообщать заказчику о невозможности своего участия в проведении аудита по причине близкого родства с учредителями (участниками, собственниками имущества) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, или по другим причинам, указанным в законе;

- обеспечивать сохранность полученных для проведения аудита документов;

- сообщать учредителям (участникам, собственникам имущества) аудируемого лица в ходе проведения аудита в письменной форме сведения, свидетельствующие о нарушении законодательства, в результате которого причинены либо могут быть причинены в крупном или особо крупном размере убытки физическому либо юридическому лицу или государству;

- передать аудиторское заключение в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг (сопутствующих аудиту услуг);

- исполнять в соответствии с законодательством другие обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных уставом, договором оказания аудиторских услуг и иными документами аудируемой организации.

Объектом аудиторской проверки является хозяйственная деятельность организаций (предприятий) в части выполнения требований законодательства, решений правительства при осуществлении производственной и финансово-хозяйственной деятельности, расстановки кадров, решения проблем научно-технического прогресса, совершенствования управления производством, внедрения передовой организации труда и прогрессивных технологий, экономного расходования производственных ресурсов и др.

Составление заведомо ложного аудиторского заключения влечет за собой ответственность, установленную Законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» от 8 ноября 1994 г. (в редакции закона от 8 июля 2008 г. № 369-З) и иным законодательством.

Под *заведомо ложным аудиторским заключением* понимается аудиторское заключение, составленное без проведения аудита или не соответствующее его результатам. Заведомо ложное аудиторское заключение признается таковым только по решению суда.

Аудируемое лицо (заказчик) самостоятельно выбирает аудиторскую организацию или аудитора – индивидуального предпринимателя для оказания аудиторских услуг, если иное не предусмотрено законодательством.

Аудируемое лицо (заказчик) имеет право:

- получать от аудиторской организации и (или) аудитора – индивидуального предпринимателя информацию об актах законодательства, на которых основываются их замечания и выводы;

- отказываться от услуг, оказываемых аудиторской организацией или аудитором – индивидуальным предпринимателем, в случаях неисполнения или ненадлежащего исполнения ими своих обязательств либо потребовать от аудиторской организации замены аудитора;

- сообщать о допущенных аудиторской организацией и (или) аудитором – индивидуальным предпринимателем нарушениях законодательства об аудиторской деятельности в Министерство финансов, Национальный банк, Комитет государственного контроля Республики Беларусь и иные уполномоченные государственные органы;

- осуществлять иные права, не противоречащие законодательству и вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг.

Законодательством предусматриваются обязанности аудируемых лиц. Они обязаны:

- создавать аудитору условия для своевременного и качественного проведения аудита, представлять ему все необходимые документы;

- давать по запросам аудитора разъяснения в устной и (или) письменной форме;

- устранять выявленные аудитором нарушения законодательства, порядка ведения бухгалтерского и (или) налогового учета и (или) составления бухгалтерской (финансовой) отчетности и вносить соответствующие изменения в бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в том числе с соблюдением сроков, в случаях, предусмотренных законодательными актами;

- своевременно оплачивать услуги аудиторов в соответствии с договором оказания аудиторских услуг, в том числе в случае, когда выводы аудиторского заключения не согласуются с позицией работников аудируемого лица, заказчика, а также в случае неполного выполнения аудиторами работы по независящим от них причинам;

- исполнять в соответствии с законодательством иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг.

Выполнение требований аудитора, вытекающих из условий договора оказания аудиторских услуг, является обязательным для аудируемого лица (заказчика).

Аудируемому лицу запрещается вмешиваться в действия аудитора по вопросам, касающимся методологии проведения аудита.

Аудируемое лицо несет ответственность за полноту и достоверность документов и другой информации, представленных аудиторской организации или аудитору – индивидуальному предпринимателю на проверку.

Проведение аудита не освобождает аудируемое лицо от ответственности за нарушение порядка осуществления хозяйственной деятельности, несоответствие представляемой бухгалтерской (финансовой) отчетности требованиям законодательства.

Аудиторская проверка проводится в виде обязательного или инициативного аудита. Обязательный аудит – аудит, обязательность которого установлена Законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» от 8 ноября 1994 г. № 3373-ХІІ (в редакции закона от 8 июля 2008 г. № 369-З) и другими законодательными актами. Юридические лица с долей государственной собственности, в которых в отчетном периоде ведомственной контрольно-ревизионной службой проведены ревизии финансово-хозяйственной деятельности, освобождаются от проведения обязательного ежегодного аудита. Ежегодно проводится обязательный аудит достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности следующих субъектов хозяйствования:

- открытых акционерных обществ;
- банков и небанковских кредитно-финансовых организаций;
- страховых организаций и страховых брокеров;
- коммерческих организаций с иностранными инвестициями;
- резидентов Парка высоких технологий;
- организации, осуществляющей гарантированное возмещение банковских вкладов (депозитов) физических лиц;
- иных организаций и индивидуальных предпринимателей, у которых объем выручки от реализации товаров (выполненных работ, оказания услуг) за предыдущий отчетный год составляет более 600 тыс. евро.

Аудируемые лица, у которых проведен обязательный аудит достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, в течение 30 календарных дней с даты получения аудиторского заключения о ее достоверности должны устранить выявленные аудитором нарушения законодательства и внести соответствующие изменения в бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Аудиторское заключение является официальным документом, составляемым по результатам аудита и предназначенным для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Правила составления аудиторского заключения устанавливаются Министерством финансов Республики Беларусь.

Аудиторские организации и аудиторы, а также лица, привлекаемые ими к проведению аудита, в соответствии с законодательством обязаны хранить тайну о финансовых и хозяйственных операциях аудируемых лиц и лиц, которым оказывались сопутствующие аудиту услуги.

Республиканские органы государственного управления, осуществляющие регулирование аудиторской деятельности, и иные лица, получившие в соответствии с законодательством доступ к сведениям, составляющим аудиторскую тайну, обязаны сохранять конфиденциальность в отношении таких сведений.

Аудиторские организации, аудиторы, а также лица, привлекаемые ими к проведению аудита, обязаны обеспечить сохранность сведений и документов, получаемых и (или) составляемых в ходе осуществления аудиторской деятельности, и не вправе передавать эти сведения и документы третьим лицам либо разглашать их без письменного согласия аудируемых лиц, за исключением случаев, предусмотренных законодательством.

В случае разглашения сведений, составляющих аудиторскую тайну, аудиторской организацией, аудитором, республиканскими органами государственного управления, осуществляющими регулирование аудиторской деятельности, и (или) иными лицами, получившими доступ к ним, аудируемое лицо или лицо, которому оказывались сопутствующие аудиту услуги, а также аудиторская организация или аудитор (индивидуальный предприниматель) вправе потребовать от виновного лица возмещения причиненных убытков (вреда).

Находящиеся в распоряжении аудиторской организации или аудитора (индивидуального предпринимателя) документы, содержащие сведения об операциях аудируемых лиц и лиц, с которыми заключен договор оказания аудиторских услуг, представляются только по решению суда уполномоченным данным решением лицам, а также должностным лицам и (или) государственным органам в случаях, предусмотренных законодательством.

Аудиторские организации, аудиторы, лица, привлекаемые ими к проведению аудита, должны обеспечить защиту государственных секретов и иных сведений, охраняемых в соответствии с законодательством, которые стали им известны в связи с проведением аудита и (или) оказанием сопутствующих аудиту услуг.

Качество проведенной аудиторской проверки оценивается в соответствии с правилами аудиторской деятельности. Это единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, в том числе к планированию и документированию аудита, составлению рабочей документации аудитора, аудиторского заключения, а также к оценке качества проведения аудита и (или) оказания сопутствующих аудиту услуг, профессиональной подготовке аудиторов и оценке их квалификации.

Правила аудиторской деятельности подразделяются на:

- республиканские правила аудиторской деятельности;
- внутренние правила аудиторской деятельности объединения аудиторских организаций или аудиторов;
- правила аудиторской деятельности аудиторской организации или аудитора – индивидуального предпринимателя.

Республиканские правила аудиторской деятельности являются обязательными для аудиторских организаций и аудиторов – индивидуальных предпринимателей, а также для аудируемых лиц.

Объединение аудиторских организаций или аудиторов – индивидуальных предпринимателей вправе, если это предусмотрено его уставом, устанавливать для своих членов внутренние правила аудиторской деятельности объединения аудиторских организаций или аудиторов – индивидуальных предпринимателей, которые не могут противоречить республиканским правилам аудиторской деятельности. При этом требования внутренних правил аудиторской деятельности объединения аудиторских организаций или аудиторов – индивидуальных предпринимателей не могут быть ниже требований республиканских правил аудиторской деятельности.

Аудиторская организация или аудитор – индивидуальный предприниматель вправе, а в случаях, предусмотренных законодательством, обязаны устанавливать правила аудиторской деятельности этой аудиторской организации или аудитора – индивидуального предпринимателя, которые не могут противоречить республиканским правилам аудиторской деятельности. При этом требования правил аудиторской деятельности аудиторской организации или аудитора – индивидуального предпринимателя не могут быть ниже требований республиканских правил аудиторской деятельности и внутренних правил аудиторской деятельности объединения аудиторских организаций или аудиторов, членами которого они являются.

Контроль качества работы аудиторских организаций и аудиторов – индивидуальных предпринимателей осуществляется в соответствии с установленными ими правилами внутреннего контроля качества оказываемых аудиторских услуг. Требования, предъявляемые к правилам внутреннего контроля качества оказываемых аудиторских услуг, регламентируются республиканскими правилами аудиторской деятельности.

5.4.2. Оформление результатов аудиторской проверки

Результаты аудиторской проверки оформляются аудиторским заключением. Оно должно содержать аудиторское мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и соответствии совершенных им финансовых (хозяйственных) операций законодательству.

Порядок подготовки, составления и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности определяется законодательством Республики Беларусь. При соблюдении требований законодательства бухгалтерская (финансовая) отчетность должна достоверно отражать финансовое положение и результаты финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица.

При проведении аудита достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторская организация должна установить, подготовлена ли данная отчетность по форме и содержанию в соответствии с требованиями законодательства. Если применение некоторых требований законодательства приводит к формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности, вводящей в заблуждение пользователей, то аудиторская организация должна отразить данный факт в аудиторском заключении. Так, если переоценка основных средств, сделанная в соответствии с законодательством, не отражает реальной рыночной стоимости этих основных средств, а данный аспект является существенным для достоверного отражения финансового положения аудируемого лица, то аудиторская организация должна указать на этот факт в аудиторском заключении.

При формировании аудиторского мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторская организация должна учитывать:

- получены ли надлежащие аудиторские доказательства, достаточные для выражения аудиторского мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и соответствии совершенных им финансовых (хозяйственных) операций законодательству;
- существенность выявленных и неисправленных искажений.

При проведении аудита аудиторская организация должна оценить правильность подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в отношении групп однотипных хозяйственных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытия информации. При этом необходимо рассмотреть следующие аспекты:

- общее представление, структуру и содержание бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;

- соответствие бухгалтерской (финансовой) отчетности полученному аудиторской организацией в ходе проведения аудита пониманию деятельности аудируемого лица и его среды;
- соответствие выбора и использования учетной политики требованиям законодательства, а также условиям финансовой и хозяйственной деятельности аудируемого лица;
- обоснованность оценочных значений, применяемых аудируемым лицом;
- адекватность, надежность, сопоставимость информации, представленной в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, включая учетную политику;
- правильность отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица основных операций и событий;
- достаточность раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности для понимания заинтересованными пользователями влияния основных операций и событий на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Аудиторское заключение должно содержать следующие элементы: название; указание на лицо, которому адресуется аудиторское заключение; реквизиты аудируемого лица и аудиторской организации; вводную часть; часть, указывающую на ответственность руководства аудируемого лица за представленную бухгалтерскую (финансовую) отчетность; часть, указывающую на ответственность аудиторской организации в связи с проведением аудита и содержащую описание аудита; часть, содержащую аудиторское мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и соответствии совершенных им финансовых (хозяйственных) операций законодательству; часть, содержащую аудиторское мнение по отдельным проверяемым вопросам или отчет по результатам выполнения определенных согласованных аудиторских процедур (если это предусмотрено договором оказания аудиторских услуг); подписи и дату аудиторского заключения; дату получения аудиторского заключения аудируемым лицом (в случае проведения в соответствии с законодательством обязательного аудита достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности).

Аудиторское заключение должно иметь следующее название: «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности». Оно адресуется в соответствии с договором оказания аудиторских услуг заказчику аудита и (или) лицу, указанному в договоре. Реквизиты аудируемого лица и аудиторской организации должны содержать:

- наименование организации (для индивидуального предпринимателя – фамилия, имя, отчество);
- место нахождения (для организации – юридический адрес, для индивидуального предпринимателя – место жительства);
- сведения о государственной регистрации;
- номер, дату выдачи и срок действия специального разрешения (лицензии) на право осуществления аудиторской деятельности (для аудиторской организации и аудитора – индивидуального предпринимателя).

Вводная часть аудиторского заключения должна иметь перечень проаудированной бухгалтерской (финансовой) отчетности, указание на отчетную дату и отчетный период, за который составлена данная отчетность.

Если бухгалтерская (финансовая) отчетность включена в документ, содержащий прочую информацию, то по возможности следует указать страницы, на которых представлена данная отчетность.

Если вместе с бухгалтерской (финансовой) отчетностью пользователю представляется дополнительная информация с целью разъяснения определенных статей отчетности, операций или событий, то во вводной части аудиторского заключения должно быть указано, распространяется или нет аудиторское мнение на данную информацию.

Если аудит дополнительной информации не проводится, аудиторская организация должна убедиться, что дополнительная информация, на которую не распространяется аудиторское мнение, отделена от проверяемой бухгалтерской (финансовой) отчетности. Такая информация по возможности должна быть расположена отдельно (за рамками бухгалтерской (финансовой) отчетности) либо помечена как не подлежащая аудиту. При этом бухгалтерская (финансовая) отчетность не должна содержать каких-либо перекрестных ссылок на дополнительную информацию, не подлежавшую аудиту.

Если дополнительная информация, на которую не распространяется аудиторское мнение, неотделима от бухгалтерской (финансовой) отчетности, то во вводной части аудиторского заключения указывается, что такая информация не подлежала аудиту.

Факт того, что дополнительная информация не подлежала аудиту, не освобождает аудиторскую организацию от обязанности ее изучения в целях установления наличия в ней существенных несоответствий с проаудированной бухгалтерской (финансовой) отчетностью.

В случае обнаружения в дополнительной информации существенных несоответствий с бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица аудиторской организации следует руководствоваться требованиями республиканских правил аудиторской деятельности «Прочая информация в документах, содержащих проверенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность», утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 25 сентября 2002 г. № 133.

Если дополнительная информация является неотъемлемой частью бухгалтерской (финансовой) отчетности, то на такую информацию всегда распространяется аудиторское мнение. В этом случае помимо пе-

речня проаудированной бухгалтерской (финансовой) отчетности во вводной части должна быть указанная выше дополнительная информация.

В части, указывающей на ответственность руководства аудируемого лица, должно содержаться указание на то, что оно несет ответственность за подготовку и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с законодательством Республики Беларусь по бухгалтерскому учету и отчетности. В связи с чем данная ответственность распространяется на разработку, внедрение и поддержание надлежащего функционирования системы внутреннего контроля аудируемого лица, которая должна обеспечивать подготовку достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности, не содержащей существенных искажений в результате ошибок или недобросовестных действий; выбор и применение надлежащей учетной политики; определение обоснованных оценочных значений.

В части, указывающей на ответственность аудиторской организации в связи с проведением аудита и содержащей описание аудита, указывается следующее:

- аудиторская организация несет ответственность за выраженное ею аудиторское мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и соответствии совершенных им финансовыми (хозяйственными) операций законодательству, основанное на результатах проведенного аудита;
- аудит проводился в соответствии с требованиями республиканских правил аудиторской деятельности;
- аудиторской организацией соблюдались нормы профессиональной этики;
- аудит планировался и проводился в целях обеспечения достаточной уверенности относительно наличия либо отсутствия существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;
- в ходе аудита были выполнены аудиторские процедуры для получения аудиторских доказательств, подтверждающих значение и раскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;
- отбор аудиторских процедур осуществлялся на основании профессионального суждения с учетом оценки риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в результате ошибок или недобросовестных действий;
- при оценке риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности рассматривалась система внутреннего контроля аудируемого лица с целью планирования дальнейших аудиторских процедур в зависимости от оцененных рисков, а не для выражения мнения относительно эффективности функционирования этой системы (если договором оказания аудиторских услуг предусмотрено, что аудиторская организация должна выразить мнение и относительно эффективности функционирования системы внутреннего контроля аудируемого лица, это необходимо указать в данной части аудиторского заключения);
- проводилась оценка правомерности применяемой учетной политики, обоснованности оценочных значений и общего представления бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- в ходе аудита были получены достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, которые могут являться основанием для выражения аудиторского мнения.

В части, содержащей аудиторское мнение, указывается, достоверно ли во всех существенных аспектах бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица отражает его финансовое положение и результаты финансово-хозяйственной деятельности, а также соответствуют ли совершенные им финансовые (хозяйственные) операции законодательству.

При выражении мнения аудиторская организация должна указать на то, что бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица была сформирована в соответствии с требованиями законодательства Республики Беларусь по бухгалтерскому учету и отчетности.

Если договором оказания аудиторских услуг в рамках аудита достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности дополнительно предусмотрено выражение мнения аудиторской организации по отдельным проверяемым вопросам либо проведение определенных согласованных аудиторских процедур с подготовкой информации по результатам их выполнения, то такое мнение и такую информацию допускается располагать в аудиторском заключении после части, содержащей аудиторское мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, если законодательством не установлено иное (например, по результатам аудита формирования уставного фонда коммерческих организаций с иностранными инвестициями выдается отдельное аудиторское заключение по установленной законодательством форме).

Аудиторское заключение должно быть подписано руководителем аудиторской организации и аудитором, возглавлявшим аудит или проводившим аудит, если аудит проводил один аудитор. Подписание аудиторского заключения лицом, не имеющим квалификационного аттестата аудитора, запрещается. Аудиторское заключение, подготовленное аудитором – индивидуальным предпринимателем, подписывается им лично.

Подписи на аудиторском заключении скрепляются печатью (при ее наличии).

Аудиторское заключение должно иметь дату подписания, после которой в него не могут быть внесены изменения, не оговоренные с аудируемым лицом.

До даты подписания аудиторского заключения аудиторская организация должна собрать аудиторские доказательства о событиях и операциях, произошедших после отчетной даты и влияющих на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица. При этом следует руководствоваться требованиями

республиканских правил аудиторской деятельности «Отражение в аудиторском заключении событий, произошедших после отчетной даты», утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 24 июня 2003 г. № 100.

Аудиторская организация не должна завершать сбор аудиторских доказательств и подписывать аудиторское заключение ранее даты подписания бухгалтерской (финансовой) отчетности руководством аудируемого лица.

В случае проведения в соответствии с законодательством обязательного аудита достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторское заключение должно содержать дату его получения аудируемым лицом, заверенную подписями руководителей аудируемого лица и аудиторской организации либо уполномоченных ими лиц.

Аудиторское заключение составляется в количестве экземпляров, согласованном аудиторской организацией и аудируемым лицом в договоре оказания аудиторских услуг. При этом аудиторская организация и аудируемое лицо должны получить не менее чем по одному пакету документов, состоящему из аудиторского заключения и подписанной, скрепленной печатью аудируемого лица бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой выражается аудиторское мнение. Пакет указанных документов должен быть прошнурован, пронумерован полистно, скреплен печатью аудиторской организации (при ее наличии) и подписью руководителя аудиторской организации.

Аудиторское заключение представляется пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности в порядке, установленном законодательством.

Аудиторское заключение может содержать безусловно положительное аудиторское мнение и (или) быть модифицированным.

Безусловно положительное аудиторское мнение выражается тогда, когда аудиторская организация приходит к выводу, что бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица достоверно во всех существенных аспектах отражает его финансовое положение и результаты финансово-хозяйственной деятельности, а совершенные аудируемым лицом финансовые и хозяйственные операции соответствуют законодательству.

При выражении безусловно положительного аудиторского мнения в аудиторском заключении в части, содержащей аудиторское мнение, должно быть указано, что по мнению аудиторской организации бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица, сформированная в соответствии с требованиями законодательства Республики Беларусь по бухгалтерскому учету и отчетности, достоверно во всех существенных аспектах отражает финансовое положение аудируемого лица и результаты его финансово-хозяйственной деятельности. При этом совершенные им финансовые (хозяйственные) операции соответствуют законодательству.

Аудиторское заключение по результатам аудита может быть модифицировано при возникновении факторов, не влияющих на аудиторское мнение, и факторов, влияющих на аудиторское мнение.

При возникновении факторов, не влияющих на аудиторское мнение, аудиторская организация должна модифицировать аудиторское заключение посредством включения в него поясняющего пункта, привлекающего внимание к аспекту, влияющему или не влияющему на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица. Поясняющий пункт, привлекающий внимание к аспекту, включается в аудиторское заключение после части, содержащей аудиторское мнение.

Аудиторской организации следует модифицировать аудиторское заключение посредством включения в него поясняющего пункта, привлекающего внимание к аспекту, влияющему на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица и раскрытому в бухгалтерской (финансовой) отчетности (и) или пояснительной записке к ней, при наличии:

- значительного сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно;
- существенной неопределенности (отличной от той, которая обуславливает значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно), последствия которой зависят от будущих действий или событий, находящихся вне прямого контроля аудируемого лица, но которая может повлиять на его бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

В случае большого числа существенных для бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица факторов неопределенности аудиторской организации следует вместо включения в аудиторское заключение поясняющего пункта, привлекающего внимание к аспекту, отказаться от выражения аудиторского мнения.

Аудиторской организации следует модифицировать аудиторское заключение посредством включения в него поясняющего пункта, привлекающего внимание к аспекту, также и в тех случаях, когда данный аспект не влияет на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица (например, если необходимо обратить внимание пользователей на наличие существенного несоответствия между проаудированной бухгалтерской (финансовой) отчетностью и прочей информацией в документе, содержащем данную отчетность).

При возникновении факторов, влияющих на аудиторское мнение, аудиторская организация должна модифицировать аудиторское заключение путем выражения аудиторского мнения, отличного от безусловно положительного.

Аудиторская организация должна выразить аудиторское мнение, отличное от безусловно положительного, если существует хотя бы одно из следующих обстоятельств, которое в соответствии с суждением аудиторской организации оказывает или может оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица:

- ограничение объема аудита;
- разногласия с руководством аудируемого лица относительно допустимости выбранной учетной политики, методов ее применения, адекватности раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Ограничение объема аудита может привести к выражению условно положительного аудиторского мнения или к отказу от выражения аудиторского мнения.

Разногласия с руководством аудируемого лица могут привести к выражению условно положительного или отрицательного аудиторского мнения.

Условно положительное аудиторское мнение выражается в том случае, если нельзя выразить безусловно положительное аудиторское мнение, а ограничение объема аудита и (или) влияние разногласий с руководством аудируемого лица не настолько существенно, чтобы выразить отрицательное аудиторское мнение либо отказаться от его выражения. Условно положительное аудиторское мнение должно содержать слова «за исключением» с дальнейшим описанием соответствующего аспекта.

Отказ от выражения аудиторского мнения имеет место в тех случаях, когда ограничение объема аудита настолько существенно, что аудиторская организация не может получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства и, следовательно, не в состоянии выразить аудиторское мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Отрицательное аудиторское мнение выражается только тогда, когда влияние разногласий с руководством аудируемого лица настолько существенно для бухгалтерской (финансовой) отчетности, что выразить условно положительное аудиторское мнение о ее достоверности недостаточно для раскрытия вводящего в заблуждение или неполного характера данной отчетности.

Если аудиторская организация выражает аудиторское мнение, отличное от безусловно положительно-го, она должна указать конкретные причины модификации аудиторского заключения и дать суммовую оценку их влияния на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица или указать причины невозможности произведения такой оценки. Эта информация включается в аудиторское заключение до части, содержащей аудиторское мнение или отказ от выражения аудиторского мнения.

Аудиторская организация не должна приступать к выполнению аудиторского задания в случае, когда ограничение объема аудита со стороны аудируемого лица препятствует выполнению установленных законодательством обязанностей аудиторской организации либо влияет на объем аудиторских процедур, необходимых для подготовки аудиторского заключения, за исключением случаев, когда выполнение задания следует из требований законодательства.

Ограничение объема аудита:

- может являться следствием определенных обстоятельств, например, если дата проведения инвентаризации имущества предшествует дате заключения договора оказания аудиторских услуг и аудиторская организация не в состоянии наблюдать за проведением инвентаризации товарно-материальных ценностей;
- имеет место, когда, по мнению аудиторской организации, учетная документация аудируемого лица не соответствует требованиям законодательства либо отсутствует или аудиторская организация не может выполнить аудиторские процедуры, которые считает необходимыми.

При таких обстоятельствах аудиторская организация должна выполнить возможные альтернативные аудиторские процедуры, чтобы получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, подтверждающие достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Если из-за ограничения объема аудита аудиторская организация выражает условно положительное аудиторское мнение или отказывается от его выражения, аудиторское заключение должно включать описание ограничения и возможных корректировок бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые могли бы оказаться необходимыми, если бы не существовало данного ограничения.

Если разногласия аудиторской организации с руководством аудируемого лица по поводу допустимости выбранной учетной политики, методов ее применения, адекватности раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица являются существенными для этой отчетности, аудиторская организация должна выразить условно положительное или отрицательное аудиторское мнение.

Если в соответствии с законодательством бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица подлежит публикации вместе с итоговой частью аудиторского заключения, то для данных целей итоговая часть аудиторского заключения должна содержать в случае его модификации: пункт, описывающий причины модификации аудиторского заключения; часть, содержащую аудиторское мнение; поясняющий пункт, привлекающий внимание к аспекту.

5.4.3. Письменная информация (отчет) аудиторской организации по результатам проведения аудита

Подготовка письменной информации (отчета) аудиторской организации по результатам проведения аудита осуществляется в соответствии с правилом аудиторской деятельности «Письменная информация (отчет) аудиторской организации по результатам проведения аудита», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 24 марта 2008 г. № 41, и обязательна в следующих случаях:

- при проведении аудита, по итогам которого предусматривается подготовка аудиторского заключения;
- если подготовка письменной информации предусмотрена договором оказания аудиторских услуг.

В письменной информации аудиторская организация обязана указать все установленные в ходе аудита искажения и (или) нарушения, связанные с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом аудиторская организация вправе привести в письменной информации любые сведения, касающиеся аудита и фактов финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, которые сочтет целесообразным.

Данные, содержащиеся в письменной информации, приводятся с целью доведения до руководства аудируемого лица или иных лиц в соответствии с законодательством следующего:

- сведений о нарушениях порядка совершения финансовых и хозяйственных операций и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, недостатках в бухгалтерском учете и системе внутреннего контроля аудируемого лица, которые привели или могут привести к существенным искажениям бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- рекомендаций по устранению выявленных нарушений и недостатков;
- предложений по совершенствованию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Письменная информация содержит отчет аудиторской организации о результатах проведения аудита, прилагается к аудиторскому заключению и не может рассматриваться как отчет обо всех существующих недостатках в финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица. Она указывает на недостатки, обнаруженные в процессе конкретного аудита.

Письменная информация должна содержать следующие реквизиты:

- исходящий номер и дату подписания письменной информации аудиторской организацией;
- указание на лицо, которому адресуется письменная информация в соответствии с договором оказания аудиторских услуг;
- название документа;
- реквизиты аудиторской организации (наименование и юридический адрес) либо фамилию, инициалы и адрес аудитора – индивидуального предпринимателя; сведения о государственной регистрации; номер и дату выдачи лицензии на аудиторскую деятельность;
- учетный номер плательщика – аудиторской организации или аудитора – индивидуального предпринимателя;
- фамилии и инициалы аудиторов и иных специалистов, принимавших участие в аудите; номера и даты выдачи квалификационных аттестатов аудиторов (при необходимости может быть указано распределение обязанностей аудиторов и специалистов в ходе проведения аудита);
- реквизиты аудируемого лица (наименование и юридический адрес организации либо фамилия, инициалы и адрес индивидуального предпринимателя);
- сведения о государственной регистрации;
- учетный номер плательщика – аудируемого лица;
- фамилии и инициалы должностных лиц, ответственных за составление бухгалтерской (финансовой) отчетности);
- основание для проведения аудита (дата и номер договора оказания аудиторских услуг);
- период времени, за который проводился аудит;
- даты начала и завершения аудита.

В содержательной части письменной информации в обязательном порядке приводятся следующие сведения:

- развернутая аргументация причин, приведших к условно положительному или отрицательному аудиторскому мнению, а также к отказу от его выражения либо к выражению безусловно положительного аудиторского мнения с поясняющим пунктом о наличии серьезного сомнения в возможности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно;
- выявленные в ходе аудита нарушения установленного законодательством порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, порядка совершения финансовых (хозяйственных) операций;
- выявленные в ходе аудита недостатки в организации бухгалтерского учета и состоянии системы внутреннего контроля, которые привели или могут привести к существенным искажениям бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- оценка количественного расхождения показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и прогнозируемых показателей по результатам аудита;
- рекомендации по устранению выявленных в ходе аудита недостатков;

- другие сведения, полученные в ходе аудита или предусмотренные договором оказания аудиторских услуг.

В дополнение к обязательным сведениям в зависимости от объема, специфики аудита, размеров и особенностей хозяйственной деятельности аудируемого лица в письменную информацию включаются следующие сведения:

- количественный состав и структура бухгалтерской службы аудируемого лица, способ ведения бухгалтерского учета;
- перечень основных областей и направлений бухгалтерского учета, подлежащих аудиту;
- утверждение, что аудиторская организация осуществляла аудит в соответствии с правилами аудиторской деятельности, и случаи отклонения от правил, если такие имелись (при проведении аудита, не предусматривающего подготовку аудиторского заключения);
- методика проведения аудита (указание разделов бухгалтерского учета, проверенных сплошным методом и выборочно, описание построения аудиторской выборки);
- информация о ходе аудита;
- особенности проведения аудита;
- в случае, если аудируемое лицо имеет сложную организационную структуру, – сведения об осуществлении аудита обособленных подразделений и дочерних организаций аудируемого лица, их результаты и влияние на итоги аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целом;
- перечень всех выявленных в процессе аудита недостатков, замечаний и рекомендации по их устранению;
- в случае, если аудит за текущий и предыдущий периоды проводился одной и той же аудиторской организацией, – анализ выполнения аудируемым лицом рекомендаций и замечаний, содержащихся в письменной информации за предыдущий отчетный период.

Сведения в письменной информации должны излагаться последовательно в соответствии с перечнем проверяемых по программе аудита вопросов.

Содержательную часть письменной информации следует подразделять на отдельные разделы, посвященные проверке отдельных направлений бухгалтерского учета. Внутри каждого раздела выявленные нарушения, указания на недостатки и замечания следует приводить в порядке уменьшения их существенности.

Если по результатам проверки отдельных вопросов нарушений и недостатков не установлено, в письменной информации следует указать: «По данному вопросу нарушений не обнаружено».

Сведения, содержащиеся в письменной информации, должны быть краткими, четкими и точными. При необходимости должны быть приведены обоснования количественных расчетов и оценок, а также ссылки на законодательство.

Подробные сведения о выявленных незначительных недостатках могут быть вынесены в приложения к письменной информации.

В целях обеспечения единообразного оформления письменной информации аудиторские организации должны в соответствии с требованиями республиканских правил аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к правилам аудиторской деятельности аудиторской организации или аудитора – индивидуального предпринимателя», утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 16 января 2003 г. № 4, разработать для себя правила аудиторской деятельности аудиторской организации относительно вопросов подготовки письменной информации.

Письменная информация составляется в ходе аудита и направляется заказчику на его завершающем этапе. В процессе аудита заказчику может передаваться промежуточная информация в устном или письменном виде. Все входящие и исходящие документы, содержащие промежуточную информацию, необходимо приобщить к рабочей документации аудитора.

Письменная информация должна составляться с учетом требований, предъявляемых к официальной переписке, не менее чем в двух экземплярах и иметь сквозную нумерацию страниц. Первая страница письменной информации оформляется на бланке аудиторской организации или с угловым штампом аудиторской организации.

Письменная информация должна быть подписана всеми аудиторами, принимавшими участие в аудите. В случае, если аудит проводило несколько групп аудиторов, письменная информация может быть подписана их руководителями.

Письменная информация может быть передана только:

- лицу, подписавшему договор оказания аудиторских услуг;
- лицу, названному получателем письменной информации в договоре оказания аудиторских услуг;
- любому другому лицу (в случае письменного указания, полученного аудиторской организацией от лица, подписавшего договор оказания аудиторских услуг со стороны заказчика).

Аудиторская организация вправе подготовить и передать под роспись получателю предварительный вариант письменной информации. В предварительном варианте письменной информации могут содержаться требования по устранению выявленных нарушений законодательства, внесению исправлений в данные бухгалтерского учета и перечень уточнений к подготовленной аудируемым лицом бухгалтерской

(финансовой) отчетности. При этом заказчик может подготовить письменный ответ на предварительный вариант письменной информации, отражающий его точку зрения на изложенные в ней замечания и рекомендации.

Возражения заказчика принимаются аудиторской организацией во внимание, если она считает это нужным. Если в предварительном варианте письменной информации содержались существенные замечания, то в окончательном варианте следует дать оценку исправлениям, сделанным аудируемым лицом по замечаниям и предложениям аудиторской организации.

Несогласие заказчика с содержанием письменной информации не может служить основанием для отказа в ее получении.

Окончательный вариант письменной информации аудиторская организация обязана подготовить до даты подписания аудиторского заключения. При этом первый экземпляр письменной информации передается под роспись получателю, второй экземпляр с росписью получателя остается в аудиторской организации и приобщается к рабочей документации как обязательное приложение к аудиторскому заключению.

По согласованию с заказчиком, а также в случае отказа заказчика от получения письменной информации она может быть отправлена по почте или иным способом при условии документального подтверждения факта почтового отправления или другого способа передачи.

Письменная информация является конфиденциальным документом. Сведения, содержащиеся в ней, не подлежат передаче аудиторской организацией третьим лицам либо разглашению ее работниками и лицами, привлекаемыми к проведению аудита без письменного согласия заказчика, за исключением случаев, предусмотренных законодательством.

Заказчик может распоряжаться сведениями, содержащимися в письменной информации, по своему усмотрению. Аудиторская организация не несет ответственности за разглашение таких сведений заказчиком.

По требованию аудиторской организации заказчик обязан представить ей копию письменной информации по результатам аудита за предыдущий финансовый год. При этом аудиторская организация обязана соблюдать конфиденциальность и по отношению к данной письменной информации.

Отказ заказчика в представлении письменной информации за предыдущий финансовый год может рассматриваться аудиторской организацией как ограничение объема аудита.

5.5. Сущность и содержание надзорной проверки как формы контроля

Надзор является формой контроля с целью проверки соблюдения точного и единообразного исполнения законов и других нормативных правовых документов юридическими лицами, судебными, правоохранительными и другими органами страны.

Надзор осуществляется различными государственными органами по обеспечению законности в различных сферах деятельности экономики страны.

Судебный надзор – процессуальная деятельность судов по проверке законности и обоснованности приговоров, решений, определений и постановлений судов. Надзорная инстанция рассматривает судебные акты, вступившие в законную силу, находящиеся на исполнении или уже исполненные. Такое рассмотрение производится с особой тщательностью, поскольку строгость исследования обусловлена необходимостью отменить незаконные и необоснованные приговоры, определения и постановления, а также оставить в силе и без изменений законные решения. Свою деятельность надзорная инстанция осуществляет путем непосредственного рассмотрения дел по протестам и отмены либо изменения неправильных судебных решений; указаний суду первой и кассационной инстанции, в случае отмены их решений – конкретных указаний об устранении нарушений закона, которые повлекло вынесение незаконного и необоснованного судебного акта. К органам надзорной инстанции относятся Президиум Верховного Суда, Судебная коллегия по уголовным делам Верховного суда, Президиум Верховного Суда Республики Беларусь. Президиум Верховного Суда Республики Беларусь рассматривает дела по протестам на кассационные определения этих судов, вступившие в законную силу приговоры и определения районных (городских) судов, постановления судей о придании суду. Судебная коллегия по уголовным делам Верховного Суда Республики Беларусь рассматривает следующие дела: по протестам на вступившие в законную силу приговоры и определения, вынесенные судами страны; протестам, вынесенным на постановления судей Верховного Суда Республики Беларусь о назначении судебного заседания, если приговоры, постановления не были предметом кассационного рассмотрения в Верховном Суде Республики Беларусь; протестам на постановления Президиума Верховного Суда Республики Беларусь о назначении судебного заседания, если приговоры, постановления не были предметом кассационного рассмотрения в Верховном Суде Республики Беларусь; по протестам на постановления Президиума Верховного Суда Республики Беларусь, городских судов. Президиум Верховного Суда Республики Беларусь рассматривает дела по протестам на приговоры и определения судебной коллегии по уголовным делам; протестам на постановления судей Верховного Суда Республики Беларусь о назначении судебного заседания. Значение надзорной инстанции весьма велико. Ее необходимость обусловлена достаточно большим количеством незаконных и необоснованных

приговоров, постановлений определений, выносимых судами. Действие таких судебных актов недопустимо, так как оно наносит непоправимый ущерб конституционным правам и свободам граждан. Помимо этого, надзорная инстанция проводит большую работу по предотвращению возникновения неправоподобных актов путем обобщения практики применения законодательства в судопроизводстве и издания практических рекомендаций по его применению. Протест в порядке надзора – процессуальный документ правомочного должностного лица, внесенный в соответствующий суд надзорной инстанции с просьбой об отмене или изменении вступивших в законную силу приговора, определения, постановления суда.

Административный надзор осуществляется за лицами, освобожденными из мест лишения свободы.

Авторский надзор ведется проектной организацией (автором проекта), разрабатывающей проектную документацию для создания объектов. Авторский надзор контролирует качество работ, соблюдение технических решений, соответствие работ проекту.

Технический надзор проводится заказчиком, например, в строительстве. Заказчик осуществляет его совместно с инспекцией государственного контроля. Представители технического надзора принимают от проектной организации документацию на объект, оценивают качество выполненных работ, конструктивных элементов и т. д. Государственный (инспекционный) надзор ведется специальными органами. Например, органы государственного архитектурно-строительного контроля выдают разрешения на строительство, контролируют качество строительных работ, руководят работой государственных комиссий по приемке в эксплуатацию законченных объектов. Государственный надзор за стандартами осуществляется в целях проведения единой технической политики в области стандартизации и метрологии.

Банковский надзор представляет собой систему мероприятий, процедуры наблюдения и регулирования банковской деятельности, направленные на обеспечение регулярных и периодических проверок финансово-хозяйственной деятельности и организации работы в банках и их учреждениях с целью повышения ее эффективности и безопасности. Он способствует внедрению эффективной макроэкономической политики и является важным гарантом финансовой стабильности в стране. Банковский надзор бывает следующих видов: государственный, межгосударственный, учредительский. Государственный надзор включает внутриведомственный надзор со стороны Национального банка, Министерства финансов Республики Беларусь, направленный на обеспечение стабильности, надежности и законности действий банков; межведомственный надзор, который осуществляется путем объединения усилий ряда заинтересованных министерств и ведомств; региональный надзор, который базируется на деятельности региональных комиссий по делам банков. Межгосударственный надзор проводится в рамках различных объединений и группировок самостоятельных государств, координирующих денежно-кредитную, валютную и финансовую политику. Он осуществляется также международными кредитно-финансовыми организациями. Учредительский надзор включает в себя контроль наблюдательного Совета за деятельностью правления банка, контроль ревизионной комиссии за работой банка в целом и контроль со стороны акционеров банка. Основными целями надзора за деятельностью банков являются:

- формирование эффективной и конкурентоспособной банковской системы, отвечающей потребностям общества;
- защита вкладчиков от неэффективного управления деятельностью банка и мошенничества;
- обеспечение доверия вкладчиков и кредиторов к банковской системе;
- защита клиентов от системного риска, так как при банкротстве одного банка могут потерпеть банкротство несколько банков, тем самым будет подорвано доверие ко всей банковской системе;
- обеспечение доверия к тем банкам, которые выступают в качестве заемщиков и кредиторов на международном банковском рынке;
- минимизация искажения конъюнктуры, нарушения порядка оказания банковских услуг и установления цен на эти услуги;
- разрешение проблемных ситуаций в банке, поддержание его надежности;
- защита экономики страны от отрицательных явлений в банковской системе.

Надзор за банками не гарантирует, что банк не разорится, однако органы надзора могут владеть инструментами и способами для разрешения создающихся в банках сложных ситуаций. Задачи надзора состоят в содействии надежной и безопасной работе банков, в слежении за тем, чтобы они располагали достаточным капиталом и имели резервы, необходимые для обеспечения рисков, которые могут возникнуть в процессе их деятельности. Система надзора включает взаимное сплетение юридических, финансовых, административных и экономических норм и нормативов, наиболее важными из которых являются: свод законов, касающихся банковской деятельности, экономических субъектов; система надзорных органов, их полномочий, прав и ответственности; принципы организации и проведения надзора; стандарты учета и отчетности; система коррективных мер и экономических санкций; банковская отчетность; использование международных правил и стандартов; тесное сотрудничество между надзорными инстанциями. Надзор за банками осуществляется соответствующими надзорными подразделениями Национального банка Республики Беларусь, внутренним аудитом (аудиторскими службами банками), внешним аудитом (аудиторскими организациями, осуществляющими независимый аудит), собственниками. За Национальным банком Республики Беларусь закреплено право надзора за деятельностью банков, филиалов и представительств банков по соблюдению ими безопасного и ликвидного функционирования, что обусловлено наличием у центрального бан-

ка сети специальных управлений, позволяющих эффективно проводить надзор за банками на местах, используя имеющуюся инфраструктуру и квалифицированные кадры, получаемую центральным банком отчетность о деятельности банков, и контролировать развитие их операций, финансовое состояние и влияние на экономику страны, связь с международными надзорными организациями. Надзорные структурные подразделения центрального банка обеспечивают ликвидность, кредитоспособность и надежность функционирования денежно-кредитной системы страны на основе соблюдения банковского законодательства. Управления надзорного банка организуют экономическую, методическую и контрольно-ревизионную работу, ведут регистрационные функции. Основными их задачами по надзору за деятельностью банков являются:

- выработка и проведение мероприятий в области надзора за деятельностью банков;
- содействие нормальному функционированию банков путем создания им равных условий для развития и конкуренции;
- осуществление регулирующих и контрольных функций в объеме, необходимом для обеспечения стабильности денежно-кредитной системы и защиты интересов вкладчиков и кредиторов;
- выдача лицензий и осуществление надзора за юридическими лицами, занимающимися выдачей кредитов от своего имени за счет полученных вкладов.

Национальный банк Республики Беларусь осуществляет надзор за работой банков по следующим направлениям:

- стабилизация денежного оборота, контроль за количеством (суммой) платежных средств в стране, соблюдение норматива обязательных резервов, размещенных в указанном банке; регулирование кредитного и фондового рынков; установление курсов валют и др.;
- установление справедливого подхода ко всем клиентам банка: акционерам, учредителям, собственникам банка, юридическим и физическим лицам;
- обеспечение надежности и гарантии работы банков мерами безопасности (соблюдение показателей ликвидности банка, экономических нормативов; создание обязательных резервов в качестве компенсационных мер на случай будущих потерь от невозврата долгов; страхование кредитных, депозитных, вкладных и других операций).

При осуществлении банковского надзора должны соблюдаться определенные условия: универсальность и обязательность, которые предполагают, что под надзор должны подпадать все банки независимо от их собственности; единство требований ко всем банкам, что обязывает применять при надзоре одинаковые требования и обязательные нормативы; комплексный характер надзора на основе учета всех операций банка, а также его филиалов и отделений; сочетание предварительного, текущего и последующего надзора, начиная с момента создания банка; единые базовые принципы надзора. В банках при надзоре проверяются: достоверность отчетности, представляемой центральному банку; соблюдение экономических нормативов; соответствие выполняемых банком операций законодательству, нормативным правовым актам и указаниям центрального банка; достаточность капитала; качество активов; состояние внутреннего контроля; организация управления в банке и др.

Результаты банковского надзора при выявлении фактов нарушения законодательства в банковской системе страны оформляются актом. Если фактов нарушения законодательства не выявлено, то результаты надзора оформляются справкой.

Прокурорский надзор заключается в осуществлении Генеральным прокурором Республики Беларусь страны и подчиненными ему прокурорами высшего надзора за точным и единообразным исполнением законов всеми юридическими лицами, должностными лицами и гражданами, а также правоохранительными органами на всех стадиях их деятельности. Прокурор вправе опротестовать акты, издаваемые различными юридическими лицами, если они противоречат закону, привлекать правонарушителей к уголовной ответственности, возбуждать производство об административном правонарушении, принимать меры к обеспечению возмещения материального вреда, причиненного нарушением закона, и т. д.

В экономической литературе рассматривается также надзор в страховой, таможенной и других сферах финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов.

6. ПРЕДМЕТ, МЕТОД И ЗАДАЧИ КОНТРОЛЯ

6.1. Общенаучные методы контроля

Метод – способ исследования, определяющий подход к изучаемым объектам, планомерный путь научного познания и установления истины. Диалектический метод является подлинно научным методом познания мира, отражения законов развития мышления, а также законов развития самого мышления как средства достижения истины.

Общенаучные методы контроля включают анализ и синтез, индукцию, дедукцию, аналогию и моделирование, абстрагирование и конкретизацию, системный анализ, функционально-стоимостный анализ.

Анализ – метод исследования, который включает в себя изучение предмета путем мысленного или практического расчленения его на составные объекты (части объекта, его признаки, свойства, отношения). Каждая из выделенных частей анализируется отдельно в пределах единого целого (например, комплексная ревизия производственной и финансово-хозяйственной деятельности организации и др.).

Синтез – метод изучения объекта в его целостности, единстве и взаимной связи его частей. В контроле синтез связан с анализом, поскольку он позволяет соединить объекты, расчлененные в процессе анализа, установить их связь и познать предмет как единое целое (например, контроль выполнения плана производства и др.).

Индукция – метод исследования, при котором общий вывод о признаках множества элементов проверяемого объекта делается на основе изучения не всех признаков, а лишь части элементов данного множества, т. е. умозаключения от частного к общему (например, проверка дебиторской задолженности проводится сначала по данным аналитического, а затем синтетического учета и др.).

Дедукция – метод исследования, при котором устанавливается состояние объекта в целом, а затем его составных элементов, т. е. умозаключение осуществляется от общего к частному (например, проверка дебиторской задолженности проводится сначала по данным синтетического, а затем аналитического учета и др.).

Аналогия – метод научного изучения, посредством которого достигается познание одних объектов на основании их сходства с другими. Метод аналогии, основываясь на сходстве некоторых сторон разных проверяемых объектов, составляет основу моделирования, применяемого в контроле.

Моделирование – метод научного познания, который основан на замене изучаемого объекта на его модель, содержащую существенные черты оригинала. В контроле применяются организационные модели проведения контрольно-ревизионного процесса.

Абстрагирование – метод отвлечения, при котором путем абстракции переходят от конкретных объектов к общим понятиям и законам развития (например, на основании проверки состояния трудовой дисциплины в отдельных подразделениях организации делаются выводы по этой организации в целом).

Конкретизация – метод исследования объектов во всей их разносторонности, в качественном многообразии реального существования (в отличие от абстрактного, отвлеченного) объектов (например, выявление в процессе контроля непроизводительных расходов по местам их образования – подразделениям организации и др.).

Системный анализ – метод изучения объекта контроля как совокупности элементов, образующих систему. Системный анализ в контроле предусматривает оценку поведения объектов как системы со всеми факторами, влияющими на его функционирование. Этот метод широко используется в контроле, так как он способствует системному подходу к оценке производственной и хозяйственно-финансовой деятельности всех звеньев народного хозяйства. В практике исследований системный анализ используется с применением методик и процедур теории исследования операций, позволяющих дать количественную оценку объектам исследования, а также провести анализ систем для изучения объектов в условиях неопределенности.

Функционально-стоимостный анализ представляет возможность в процессе контроля изучить объект проверки на стадии инженерной подготовки, включающей проектирование и синтез сложных систем в процессе исследования их функционирования.

Рассмотренные общенаучные методы, используемые в процессе осуществления контроля, позволяют повысить достоверность его результатов.

6.2. Предмет и метод контроля

По мере дальнейшего развития экономики страны, совершенствования структуры организаций (предприятий), содержание контроля постепенно расширялось и углублялось. Соответственно развивалась и его теория. Причем все большее внимание уделялось определению предмета и метода контроля.

Формулировки определений предмета и метода контроля играют важную роль для самостоятельного развития этой науки, поскольку данные определения являются основополагающими в теории любой науки.

Каждая наука имеет свой предмет исследования, который она изучает с соответствующей целью и присущими ей приемами и способами. Известный ученый М. И. Баканов отмечает, что «отраслевые экономические науки изучают действие общих законов в специфических условиях отрасли, особенности развития производственных отношений отдельных отраслей народного хозяйства в их взаимосвязи с производственными силами и техникой производства. Специальные экономические науки рассматривают отдельные существенные черты или стороны экономики в более конкретном теоретическом и историческом разрезе» [4, с. 20].

Контроль как специальная наука также имеет свой предмет. Однако пока еще единого определения его не сложилось. Сколько авторов, столько и определений, так как ведущие ученые до сих пор не пришли к единой трактовке предмета контроля.

С философской точки зрения под предметом любой науки (включая и контроль) понимается зафиксированные в опыте и включенные в процесс практической деятельности человека стороны, свойства и отношения объектов, исследуемые с определенной целью в конкретных условиях и обстоятельствах. Самостоятельность науки имеет место лишь в том случае, когда есть особый объект исследования, имеется специфическая цель познания этого объекта, т. е. построение теорий и формирование путей их применения в практической деятельности субъектов хозяйствования, разработаны специфические приемы и способы исследования, учитывающие особенности объекта данной науки и целей исследования.

Следовательно, предметом той или иной науки следует считать то специфическое, что позволяет одну науку выделить среди множества других наук, что не изучается другими отраслями науки.

Предмет науки должен как бы сообщать, что именно исследует данная наука и что составляет ее эмпирическую основу. Каждая наука должна состоять, по крайней мере, из двух блоков: эмпирического и теоретического. Теоретическим выводам и обобщениям должно предшествовать исследование определенного комплекса явлений, объектов и т. д. Необходимость наличия в любой науке эмпирического блока приводит к определенным требованиям и к изложению ее предмета. Оно должно содержать указание на те объекты, которые исследуются именно данной наукой.

Хозяйственная деятельность является объектом исследования многих наук: экономической теории, макро- и микро- экономики, менеджмента, организации и планирования производственно-финансовой деятельности, статистики, бухгалтерского учета, экономического анализа, контроля.

Экономика изучает воздействие общих, частных и специфических законов на развитие экономических процессов в конкретных условиях отрасли или отдельного субъекта хозяйствования. Статистика исследует количественные стороны массовых экономических явлений и процессов, которые происходят в хозяйственной деятельности.

Предметом бухгалтерского учета является кругооборот капитала, который документально отражает все хозяйственные операции, процессы и связанное с ними движение средств организации (предприятия), а также результаты ее деятельности.

Предметом анализа, например, является хозяйственная деятельность предприятий, объединений, министерств и ведомств, направленная на выполнение плана, и ее эффективность, отражаемые в системе показателей плана, учета и отчетности и других источниках информации с целью выявления дальнейших резервов. Познание причинно-следственных связей в хозяйственной деятельности организаций (предприятий) позволяет раскрыть сущность экономических явлений и на этой основе дать правильную оценку достигнутым результатам, выявить резервы повышения эффективности производства, обосновать бизнес-планы и управленческие решения. Только раскрыв причинно-следственные связи различных сторон деятельности субъекта хозяйствования, можно просчитать, как изменятся основные результаты его работы за счет того или иного фактора, произвести обоснование конкретного управленческого решения, рассчитать изменение суммы прибыли, безубыточный объем продаж, запас финансовой устойчивости при изменении любой производственной ситуации.

Контроль представляет собой деятельность наделенных контрольными функциями государственных, ведомственных, независимых и общественных органов за работой субъектов хозяйствования с целью проверить и оценить законность, полноту и достоверность, своевременность и эффективность осуществленных операций, обеспечение сохранности имущества. На современном этапе развития экономики контроль сосредоточен на предупреждении нарушений и злоупотреблений в расходовании имеющихся у субъектов хозяйствования средств; пресечении недостатков, растрат и хищений; решительной борьбе с непроизводительными расходами и потерями; установлении достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности; борьбе с приписками и другими искажениями экономической информации.

Работа субъектов хозяйствования многогранна и разнообразна. Промышленные и сельскохозяйственные предприятия производят определенные виды продукции. Строительные организации сооружают новые объекты, расширяют и реконструируют действующие предприятия. Торговые предприятия через оптовую и розничную продажу обеспечивают товарами своих потребителей. В результате контроля за деятельностью организаций (предприятий) отдельных отраслей экономики страны имеет свои особенности, обусловленные спецификой их работы. Объектами контроля может быть как вся хозяйственная деятельность предприятия (организации), так и некоторые ее стороны, отдельные процессы и явления.

Следует отметить, что определение предмета любой науки – это сложная задача, в том числе и контроля. Несмотря на то, что этот вопрос разрабатывается уже несколько десятилетий, окончательная точка в определении предмета контроля еще не поставлена.

Из-за отсутствия предварительной группировки определений предмета контроля принципиальные расхождения в понимании этого термина тонут во множестве формулировок, даваемых учеными, развивающими теорию экономического контроля. Чтобы выделить основные расхождения в трактовке предмета контроля, необходимо сгруппировать определения, предлагаемые разными авторами, отталкиваясь от той принципиальной позиции, которой они придерживаются. По этому признаку можно с известной условностью выделить несколько групп определений, признающих предметом контроля следующее:

- производственную и финансово-хозяйственную деятельность;
- управленческую деятельность;
- процессы производства, распределения и обмена общественного продукта.

Часть опубликованных определений предмета экономического контроля трудно отнести к какой-либо из указанных выше групп.

К первой группе авторов, которые считают предметом контроля производственную и финансово-хозяйственную деятельность, можно отнести: В. Д. Андреева, И. А. Белобжецкого, Н. П. Дробышевского, Л. Ф. Зверенчука, Я. И. Гуральника, Л. С. Зернова, В. И. Сокоренко и др.

Автор многих научных работ по проблемам контрольной деятельности В. Д. Андреев отмечает: «Таким образом, предметом ревизии на современном этапе является планомерное целенаправленное комплексное исследование фактов хозяйственно-финансовой и управленческой деятельности с целью всесторонней оценки работы организаций и предприятий, предупреждения ошибок и нарушений, выработки рекомендаций по улучшению их деятельности» [2, с. 26].

Выдающийся ученый И. А. Белобжецкий пишет: «Формирование курса "Ревизия и контроль в промышленности" требует четкого выделения специфических вопросов, которые входят в его предмет и не могут быть отнесены к проблематике смежных экономических дисциплин. Под предметом данного курса следует понимать хозяйственные и финансовые операции и процессы предприятий, объединений и их структурных подразделений, рассматриваемые с позиций законности, достоверности, целесообразности и экономической эффективности, обеспечения сохранности собственности, правильности формирования и использования централизованных и децентрализованных денежных фондов» [7, с. 11].

По мнению Н. П. Дробышевского, «предметом ревизии, так же как и бухгалтерского учета, является производственная и хозяйственно-финансовая деятельность организаций и предприятий, движение средств на отдельных участках народного хозяйства в процессе расширенного... воспроизводства» [13, с. 40].

Авторы книги «Контроль и ревизия в строительстве» (Л. Ф. Зверенчук, Я. И. Гуральник и др.) также считают, что «предметом ревизии строительной отрасли народного хозяйства является хозяйственная деятельность предприятий и организаций строительного комплекса, под которой понимается совокупность проектной, снабженческой, производственной, сбытовой и финансовой деятельности, смыкающейся с социальными сторонами экономики и протекающей в условиях ограничений, налагаемых правовым регулированием. Естественно, что предмет ревизии охватывает при этом и действия должностных лиц, обеспечивающих осуществление этой деятельности, оценку которым должен дать ревизор» [17, с. 4].

Во вторую группу ученых, которые полагают, что предметом контроля является управленческая деятельность, можно включить В. Ф. Журко и В. Б. Ястребова. Авторы, рассматривая предмет контроля, в своей книге пишут: «Для определения содержания и четких границ контрольной деятельности, обеспечения ее целенаправленности и конкретности первостепенное значение имеет точное уяснение предмета внутриведомственного контроля. В экономической и правовой литературе эта задача пока еще не получила удовлетворительного разрешения. Нередко допускается отождествление предмета контроля с конкретными объектами и органами, на которые распространяется сфера контроля» [16, с. 148]. И далее исследователи сообщают: «При определении предмета внутриведомственного контроля, как и предмета всякого элемента управления, надо исходить из его содержания. Поскольку сущность внутриведомственного контроля состоит в определении эффективности управления народным хозяйством, то очевидно, что предметом контроля выступает управление народным хозяйством. Но поскольку управление всегда осуществляется людьми, то предметом внутриведомственного контроля являются действия должностных лиц по управлению производством, а также их работа по осуществлению экономической деятельности, выраженная в определенных хозяйственных операциях. Таким образом, предметом внутриведомственного контроля является управленческая деятельность, получающая выражение в работе должностных лиц, занятых осуществлением хозяйственных операций и использованием хозяйственных средств, а также действия этих лиц по планированию, организации, учету, контролю и анализу хозяйственной деятельности. Поэтому контроль за ходом выполнения тех или иных хозяйственных операций или использованием хозяйственных средств фактически означает контроль работы должностных лиц, занятых в различных звеньях хозяйственной системы, и их действий по управлению. На практике неправильное понимание предмета внутриведомственного контроля приводит к расплывчатости границ контролирующей деятельности, обезличенному фиксированию ее результатов, отсутствию конкретности в установлении ответственности за неэффективное управление производством и в конечном счете к невозможности выработки отвечающих современным требованиям конкретных предложений по повышению эффективности управления» [16, с. 149].

Можно согласиться с В. Ф. Журко и Я. Б. Ястребовым, что предметом контроля является управленческая деятельность. Однако в хозяйственной работе организаций (предприятий) происходят такие изменения в составе средств, которые не зависят от действий людей, например, усушка товарно-материальных ценностей, их распыл, другие виды естественной убыли. Поэтому если предметом контроля считать только чисто управленческую деятельность, то это сужает предмет науки.

В третью группу авторов, считающих предметом экономического контроля процессы производства, распределения и обмена общественного продукта, можно отнести Н. Т. Белуху, Л. М. Избицкого, В. М. Мурашко и В. Я. Савченко. С точки зрения Н. Т. Белухи, «предметом финансово-хозяйственного контроля и ревизии является процесс расширенного... воспроизводства и соблюдения его нормативно-правового регулирования» [9, с. 10]. Обращаясь к предмету контроля, Л. М. Избицкий указывает: «Каждое предприя-

тие является участником всего процесса расширенного... воспроизводства. Следовательно, можно считать предметом комплексной ревизии процессы производства, распределения и обмена общественного продукта и ...собственность как материальную основу этих стадий процесса расширенного воспроизводства в том их виде, в котором он осуществляется в пределах предприятия и отражен в цифрах учета» [18, с. 29]. В этом определении даже не упоминается, что контроль осуществляется с целью установления законности хозяйственных операций, тех или иных управленческих решений и действий. А это как раз свойственно именно контролю. Характеризуя предмет контроля, В. М. Мурашко и В. Я. Савченко пишут: «Следовательно, предметом комплексной ревизии являются операции и процессы, отраженные в документации, бухгалтерской информации, наличие и движение товарно-материальных ценностей и денежных средств, обуславливающие необходимость выполнения количественных и качественных показателей» [25, с. 13].

Предлагаются и некоторые другие определения предмета контроля, которые нельзя отнести ни к одной из рассмотренных выше групп. Например, по мнению А. А. Шпига, «предметом хозяйственного контроля являются средства объединений, предприятий, учреждений и организаций, природные ресурсы, их использование и деятельность трудовых коллективов в процессе выполнения хозяйственных планов, соответствие ее нормативным актам» [56, с. 18].

Белорусский ученый В. А. Хмельницкий дает следующее определение предмета контроля: «Под предметом финансово-хозяйственного контроля следует понимать хозяйственные процессы и финансовые операции субъектов хозяйствования с их структурными подразделениями, рассматриваемые с позиций соблюдения законности, достоверности, целесообразности и экономической эффективности, обеспечения сохранности активов предприятий различных форм собственности и видов деятельности. Предмет контроля – это деятельность предприятий в соответствии с установленными действующим законодательством нормами, правилами, нормативами и другими предписаниями; процессы или операции, рассматриваемые с точки зрения возможного их несоответствия принятым управленческим решениям, утвержденным нормам, предписаниям» [55, с. 44–45].

Дать исчерпывающий обзор определений о предмете контроля вряд ли возможно и целесообразно. Здесь имелось в виду рассмотрение только основных принципиальных расхождений в понимании предмета контроля разными авторами. Как показано выше, одни определения более точно отражают предмет контроля, другие его неправомерно расширяют или ограничивают. Тем не менее, большая часть определений, если не способствует, то, по крайней мере, не тормозит развитие теории и практики контроля.

Только определения, в которых подменяется комплексность исследования субъекта хозяйствования, присущая контролю, утверждениями о том, что он якобы изучает отдельные хозяйственные процессы и операции, смешивают его с бухгалтерским учетом.

Сравнение взглядов ряда ученых и обобщение практики контроля убеждают в необходимости дальнейшего уточнения предмета контроля – краеугольного камня всей теории контроля.

Из всего рассмотренного следует, что пока еще не выработано определение предмета контроля, которое стало бы общепризнанным. Это замедляет дальнейшее развитие его теории и затрудняет преподавание указанной научной дисциплины.

Предметом контроля, на наш взгляд, являются любые экономические операции и процессы, связанные с деятельностью субъектов хозяйствования, отражаемые в показателях учета, отчетности и других источниках информации, исследуемые с точки зрения их законности, полноты, достоверности, своевременности и эффективности, обеспечения сохранности имущества. Контроль направлен на решение ряда задач, которые следуют из экономической политики страны на данном историческом этапе ее развития и роли контролирующих органов в ее проведении. Основными, общими для всех контрольных органов и их подразделений задачами контроля, по нашему мнению, являются:

- проверка законности, целесообразности, достоверности и экономической эффективности совершенных хозяйственных, финансовых и иных операций субъектов хозяйствования, соблюдения сметно-финансовой дисциплины, инструкций, правил, нормативных документов с целью экономного использования сырьевых, топливно-энергетических, финансовых и трудовых ресурсов;
- проверка выполнения бизнес-планов субъектов хозяйствования по всем показателям с целью выявления и мобилизации имеющихся резервов, повышения их эффективности и качества работы;
- проверка обеспечения сохранности имущества; предупреждение, выявление и взыскание недостач и хищений, незаконного использования денежных средств и материальных ценностей, а также потерь от бесхозяйственности; пресечение фактов приписок, растратительства и всякого рода излишеств;
- выявление внутрихозяйственных резервов и разработка мер, способствующих вовлечению их в хозяйственный оборот;
- усиление режима экономии, повышение производительности труда, снижение себестоимости продукции, улучшение использования основных средств, материальных ресурсов;
- умение вовремя предупредить или поправить ошибки в работе, нацелить кадры субъектов хозяйствования на решение важнейших хозяйственных задач;
- проверка постановки, состояния и достоверности бухгалтерского, оперативно-технического и статистического учета, его компьютерной технологии, а также отчетности субъектов хозяйствования;
- разработка путей, приемов, технических и других средств выявления, сбора, обобщения и оформления обнаруженных фактов и доказательств, их оценка с целью установления истины;

- принятие мер по устранению выявленных контролем нарушений, недостатков и упущений в деятельности субъектов хозяйствования.

При осуществлении возложенных на контроль задач необходимо обеспечить выявление и устранение обнаруженных нарушений и недостатков, взыскание причиненного субъектам хозяйствования материального ущерба, усиление режима экономии в использовании денежных средств и материальных ценностей, укрепление государственной и финансовой дисциплины, устранение причин и условий, способствующих образованию потерь, недостач и хищений, а также разработку в необходимых случаях предложений по наказанию виновных лиц.

Субъекты хозяйствования обязаны направлять в следственные органы материалы по всем выявленным крупным и особо крупным недостаткам, другим фактам, явившимся результатами злоупотреблений и халатного отношения к исполнению служебных обязанностей. Контрольно-ревизионные органы должны осуществлять контроль за ходом рассмотрения дел о недостатках и хищениях, требовать от следственных органов и суда принятия мер по обеспечению иска. В частности, они вправе обжаловать прокурору неправильные действия и решения органа дознания и суда (необоснованный отказ от принятия заявления, отказ от возбуждения уголовного дела, несвоевременное наложение ареста на имущество виновного лица, нарушение сроков предварительного следствия, вынесение необоснованно мягкого постановления судом, неполное удовлетворение иска о возмещении ущерба и т. д.). В контрольно-ревизионных службах ведется учет судебных решений о возмещении причиненного ущерба, концентрируются все документы, относящиеся к делам, переданным судебно-следственным органам, а также акты взаимных сверок переданных дел, находящихся в судах и прокуратурах. Указанные выше документы и состояние своевременности расследования или рассмотрения дел о хищениях и недостатках, уровень взаимоотношений между субъектами хозяйствования и судебно-следственными органами являются предметом контроля в ходе ревизий и проверок и по их окончании.

При проведении контроля проверяющим следует строго руководствоваться законами Республики Беларусь, Указами Президента страны, постановлениями Совета Министров Республики Беларусь, нормативными актами министерств и ведомств, неуклонно соблюдать интересы государства, принимать меры по устранению нарушений государственной дисциплины, незаконного и непроизводительного расходования денежных и валютных средств, материальных и трудовых ресурсов, вести решительную борьбу с разного рода хищениями, бесхозяйственностью, расточительством и представлением недостоверной отчетности, быть объективными и оказывать практическую помощь субъектам хозяйствования в улучшении хозяйственной и финансовой деятельности, обеспечении сохранности имеющегося имущества.

Исходя из вышеизложенного, по нашему мнению, предметом контроля являются производственная, хозяйственно-финансовая и управленческая деятельность юридических лиц, предпринимателей, а также взаимоотношения, складывающиеся в процессе контрольно-ревизионной работы, проверяемые с позиций законности, достоверности, целесообразности и экономической эффективности, обеспечения сохранности активов собственника и возмещения причиненного ущерба.

Важным для каждой науки является определение ее метода. *Метод* (от греч. *methodos* – путь, исследование, проследование) – способ достижения определенной цели, совокупность приемов или операций практического или теоретического освоения действительности [55, с. 266].

По мнению С. Б. Барнгольца, «метод науки – это свойственный ей способ проникновения в содержание своего предмета. Научной основой метода всех наук о природе и обществе является теория познания, диалектический метод исследования, который предполагает изучение реального мира в становлении и развитии; вскрытие диалектических противоречий этого развития, борьбы нового и отмирающего, всеобщей взаимосвязи и взаимообусловленности отдельных явлений; определение движущих сил и объективных законов развития. Научное познание достигается путем наблюдения, чувственного восприятия, сравнения, абстракции, измерения взаимосвязей, моделирования и экспериментирования, сочетания анализа и синтеза, индукции и дедукции, исторического и логического подхода к изучению действительности. Положениями диалектического метода руководствуются при изучении своего предмета все естественные и общественные науки. В тоже время каждая из них вырабатывает особый подход к изучению своего предмета, который позволяет реализовать эти положения применительно к специфике ее предмета» [6, с. 52].

Контроль так же выработал свой метод, основанный на диалектическом подходе и являющийся способом его приложения к изучению объектов контроля.

Ряд авторов вообще не считают необходимым давать обобщающее определение метода контроля. Отметим, что контроль базируется на диалектическом подходе, определяющим системное и всестороннее изучение объекта, они переходят к перечислению и характеристике отдельных приемов контрольно-ревизионных процедур.

Рассмотрим определения, даваемые учеными относительно метода контроля.

Отдельные авторы употребляют понятие «метод контроля» то во множественном, то в единственном числе. Например, В. Д. Андреев пишет: «Важными методами ревизии являются анализ и синтез как две стороны познавательного процесса» [3, с. 55]. Далее, как итог обобщений, этот автор указывает: «Следовательно, под методом ревизии понимается диалектический способ подхода к изучению хозяйственных явлений и процессов в их становлении, развитии и причинно-следственной связи» [3, с. 55]. В своем более позднем учебнике он сообщает: «Различают следующие методы контроля: проверка исполнения принятых

решений, обследование, технический контроль, экономический анализ, инвентаризация, ревизия, счетная проверка балансов и отчетов» [2, с. 18]. Здесь метод заменен перечислением форм и специальных приемов контроля. Характеризуя проверку исполнения принятых решений, В. Д. Андреев пишет, что это «метод контроля за исполнением актов, постановлений, законов и указаний по определенному кругу вопросов, за соблюдением... законности и государственной дисциплины», а обследование – «метод контроля, позволяющий собрать информацию, которая не может быть получена в ходе документальной проверки» [2]. По мнению В. Д. Андреева, технический контроль – «метод, требующий специальных знаний в области того или иного производства, вида деятельности, качества товара, сырья, готовой продукции», а экономический анализ – «метод контроля, позволяющий выявлять влияние отрицательных или положительных факторов на контролируемый объект и изыскивать возможности устранения недостатков и повышения эффективности хозяйствования» [2]. По словам В. Д. Андреева, счетная проверка бухгалтерских отчетов и балансов – «методы контроля и оценки достоверности и правильности финансово-хозяйственного состояния предприятий и организаций, выявления резерва роста рентабельности и улучшения использования основных и оборотных средств», а инвентаризация – «метод контроля за сохранностью материальных ценностей и денежных средств, за работой материально ответственных и должностных лиц» [2]. Документальная ревизия, по мнению этого же автора, – «действенный метод последующего контроля, направленный на всестороннее изучение финансово-хозяйственной деятельности предприятия с целью установления законности, достоверности, целесообразности и экономической эффективности совершенных хозяйственных операций» [2, с. 19–20]. И далее В. Д. Андреев в указанном учебнике выделяет параграф «Методы и приемы ревизии» и указывает, что к ним следует отнести такие методы познания, как сравнение, анализ и синтез, гипотеза и эксперимент. Затем он делает обобщение: «Следовательно, под методом ревизии понимается диалектический способ подхода к изучению хозяйственных явлений и процессов в их возникновении, развитии и причинно-следственной связи» [2, с. 30].

Исходя из вышеизложенного, можно отметить, что по отношению к методу контроля следует использовать термин лишь в единственном числе.

Позднее В. Д. Андреев дает характеристику понятия «методы контроля». По его мнению, «методы контроля – приемы, разрабатываемые и применяемые контрольными органами для достижения стоящих перед ними целей, оказания необходимого воздействия на подконтрольный объект. Приемы контроля многообразны, неодинаковы и зависят от природы контрольных органов, особенностей проверяемых отраслей народного хозяйства, органов управления ими» [1, с. 253].

Не сформулировал обобщающего определения метода контроля Л. М. Избицкий, который исходил из признания множественности методов. Он пишет: «Применяют следующие методы хозяйственного контроля: 1 – проверка исполнения принятых решений; 2 – обследование; 3 – технический контроль; 4 – экономический анализ; 5 – инвентаризация; 6 – ревизия» [18, с. 24]. В данном варианте метод контроля подменяется различными приемами и способами. По мнению Л. М. Избицкого, «проверка исполнения принятых решений – «это один из методов контроля за исполнением законов, постановлений, распоряжений и указаний по определенному кругу вопросов»; обследование – «метод контроля, используемый, как правило, при организационно-техническом и экономическом его видах, например, обследование качества и полноты порций обеденной продукции на предприятиях общественного питания, соблюдение правил торговли хлебом в магазинах потребительского общества»; технический контроль – «метод, используемый при организационно-техническом виде контроля, например, технический контроль, осуществляемый специальными приборами за эффективностью работы станков на заводе; диспетчерский контроль за работой автомобилей, организуемый на автобазе»; экономический анализ – «метод контроля, обеспечивающий сравнение учетных данных с плановыми заданиями, с показателями прошлого периода и с лучшими образцами работы, а также последовательное изучение результатов хозяйственной деятельности с целью изыскания новых возможностей дальнейшего совершенствования деятельности предприятий и организаций»; инвентаризация – «метод контроля за сохранностью ценностей, реальностью учетно-отчетных данных и установлением объема и качества выполненных работ»; ревизия – «метод экономического и финансового контроля за хозяйственной деятельностью предприятия, организации и учреждения, а также отдельных должностных лиц, сохранностью ценностей, находящихся под их ответственностью, и состоянием учета и отчетности» [18, с. 24–25]. В одном из параграфов учебника «Общая характеристика методов комплексной ревизии» Л. М. Избицкий сообщает, что «комплексная ревизия, призванная контролировать хозяйственную деятельность... предприятия, характеризуется особыми, присущими ей методами изучения его экономики» [18, с. 33]. И далее он пишет, что «методом называют пути и способы исследования и отображения в представлении человека явлений объективной действительности. Если метод, к которому прибегает та или иная область знания, неправилен, то и результаты исследования большей частью окажутся ошибочными. Следовательно, успех научного исследования во многом зависит от того, правилен ли метод, положенный в основу этого исследования. При этом любое научное исследование должно пользоваться методом... диалектики. Это общий метод науки. Применительно к ревизии, например, диалектика означает, что экономика предприятия должна изучаться во взаимной связи и в движении. Чем глубже и разностороннее изучаются связи, тем совершеннее результаты ревизии. Ревизия как процесс познания руководствуется принципами диалектического мышления, претворяя их в особую, присущую ревизии форму и сообразно своему предмету. Вместе с тем, комплексная ревизия как область знания вырабатывает

свои специфические методы» [18, с. 33]. По мнению Л. М. Избицкого, «различают следующие методы комплексной ревизии:

- метод документальной ревизии – совокупность приемов проверки бухгалтерских документов, записей в учетных регистрах, балансов и отчетов, обеспечивающих установление реальности и достоверности, законности и целесообразности хозяйственных операций объектов ревизии;
- метод инвентаризации – система приемов, при помощи которых контролируется сохранность и состояние ценностей, объем и качество выполненных работ, а также реальность учетно-отчетных данных объектов ревизии;
- метод экономического анализа – система способов исследования хозяйственно-финансовой деятельности предприятия по итоговому данным учета однородных и взаимосвязанных хозяйственных операциях за ревизуемый период;
- метод обследования – система приемов и способов проверки оперативно-хозяйственной деятельности предприятия, основанная на личном наблюдении ревизующих, фотографии рабочего дня, хронометраже, экспертизе, анкетном опросе, получении письменных объяснений и справок, фотографий, звукозаписи, а также на проверке документов и других материалов, не являющихся объектами бухгалтерского учета (демопроизводство, кадры и т. д.);
- метод технического контроля – совокупность приемов проверки оперативно-хозяйственной деятельности предприятия, основанных на использовании технических средств, лабораторных анализов и экспериментов в форме специальных испытаний, контрольных производственных выпусков готовой продукции» [18, с. 33–34].

По мнению Л. М. Избицкого, «эти методы взаимно связаны и дополняют друг друга. Все они обязательны при проведении ревизии на каждом предприятии» [18, с. 34]. По словам Л. М. Избицкого, «правильное и полное применение методов комплексной ревизии, как и иного процесса познания, имеет значение как для теории, так и для практики. Для теории потому, что определяется содержание учебного курса "Ревизия и контроль". Изучить теорию – это значит овладеть методами ревизии, т. е. всем арсеналом приемов и способов, которые призваны обеспечить проведение глубокой и доброкачественной комплексной ревизии. Для практики потому, что методы ревизии показывают, как следует правильно проводить комплексную ревизию» [18, с. 35]. Здесь метод науки заменен несколькими специальными приемами и способами.

Среди авторов, которые считают, что контроль имеет несколько методов, находится и Л. С. Зернов. Он отмечает: «Методы контроля, т. е. методические приемы и способы исполнения контролирующих процедур, весьма разнообразны. Выбор того или иного из них определяется видом осуществляемого контроля и зависит от характера контролируемого объекта, источников используемой информации, преследуемых целей и иных факторов» [17, с. 16]. В этом определении понятие метода подменяется также методическими приемами и способами.

Очень близка к этому определению и точка зрения В. М. Мурашко и В. Я. Савченко, которые подменяют метод контроля специальными приемами и способами. Они пишут: «Совокупность приемов и способов, применяемых в процессе контроля для изучения экономики хозяйства, законности и целесообразности расходования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, эффективности хозяйственной деятельности и выполнения государственных планов с наименьшими затратами, составляет метод курса "Контроль и ревизия в потребительской кооперации"» [25, с. 15].

Некоторые авторы, характеризуя метод контроля, применяют такие термины, как «методы», «приемы». По мнению Н. Т. Белухи, «в процессе хозяйственной деятельности сформировался метод финансово-хозяйственного контроля, основанный на общенаучных и специфических методах и приемах исследования объектов. Общенаучные методы включают анализ и синтез, индукцию и дедукцию, аналогию и моделирование, абстрагирование и конкретизацию, системный анализ, функционально-стоимостный анализ [9, с. 12]. Затем при характеристике каждого из указанных понятий анализ, синтез, дедукцию, системный анализ этот автор называет методами, а аналогию, моделирование, абстрагирование, конкретизацию – приемами. К специфическим методам и методическим приемам финансово-хозяйственного контроля и ревизии, по мнению Н. Т. Белухи, относятся: инвентаризация, контрольные замеры работ, выборочное и сплошное наблюдения, технологический контроль, химико-технологический контроль, экспертиза, служебное расследование, эксперимент, экономический анализ, информационное моделирование, группировка недостатков

и др. Раскрывая далее характеристики указанных специфических методов и методических приемов, Н. Т. Белуха отмечает, что инвентаризация – это «проверка наличия и состояния объектов путем осмотра, пересчета, взвешивания, обмера», контрольные замеры работ – «прием фактического контроля, применяемый для проверки в натуре выполненных строительно-монтажных работ, объемов производства работ и услуг», экономический анализ – «система приемов, используемых в хозяйственном контроле для выявления причинных связей, обуславливающих результаты хозяйственных явлений и процессов» [9, с. 14–15]. Обобщая характеристику метода финансово-хозяйственного контроля и ревизии, Н. Т. Белуха пишет: «Таким образом, в хозяйственном контроле используют не только общенаучные и специфические методические приемы, а применяют также методические приемы смежных экономических наук – бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности, статистики, ...права, отраслевых экономик» [9, с. 17]. И далее автор сообщает:

«Следовательно, метод финансово-хозяйственного контроля и ревизии – это совокупность методических приемов контроля хозяйственной деятельности и ее нормативно-правового регулирования. Контроль выполняет свои функции при помощи присущего ему метода, который является системой методических приемов» [9, с. 17].

Во всех приведенных определениях говорится либо об областях применения метода контроля, либо о его научном аппарате. Причем последний также не получает четкой характеристики. Сущность самого метода не раскрывается.

Точка зрения, согласно которой контроль не имеет самостоятельного метода, разделяется многими авторами и в настоящее время. Причем это мотивируется прикладным характером этой науки – якобы прикладные области знания не имеют своего метода. Именно поэтому ряд авторов не считал необходимым формулировать обобщающее определение метода контроля, а ограничивался перечислением отдельных его приемов или, по терминологии некоторых из них, методов. Так, В. Ф. Журко и В. Б. Ястребов отмечают: «К методам контроля мы относим конкретные способы (приемы), применяемые при осуществлении контрольных функций. Методами контроля, как отмечалось, могут быть проверки, обследования, экономический анализ производственной и финансовой деятельности и ревизия. Каждый из этих методов может быть представлен в виде комплекса более мелких способов. Развитие этих методов контроля характеризовалось их постепенным совершенствованием, происходившим на основе обогащения практикой... строительства. Разнообразие методов контроля во многом определяет его эффективность» [16, с. 109]. И далее они сообщают: «Внутриведомственный контроль, как всякий элемент управления, имеет свои методы, т. е. средства и способы достижения целей, которые преследует данный вид деятельности. Научно обоснованные методы контроля основываются на закономерностях объективной действительности. Они обеспечивают всестороннее исследование причинных связей и зависимостей между различными явлениями хозяйственной жизни, позволяют с необходимой полнотой оценить роль качественных и количественных факторов в функционировании производства в целом и отдельных его элементов, дают возможность выявлять условия возникновения отклонений от нормального хода экономических процессов и наметить меры, необходимые для их устранения. Методы контроля должны рассматриваться в неразрывной связи с его содержанием. В качестве основных критериев отнесения способов и средств контрольной деятельности к методам контроля могут выступать лишь факторы, указывающие на непосредственную возможность решения с их помощью задач определения эффективности управления в сфере экономики. Отсутствие прямой связи между применяемыми способами деятельности и конечными задачами контроля не дает оснований относить их к числу рассматриваемых методов. В экономической литературе методы контроля часто рассматриваются либо в связи, либо на базе такой формы его осуществления, как ревизия. При этом нередко допускается нечетность разделения отдельных сфер контрольной деятельности и как результат – нечеткость некоторых формулируемых положений, что способно на практике приводить к снижению эффективности контроля, неполному использованию заложенных в нем возможностей» [16, с. 149–150].

По мнению А. А. Шпига, «под методом хозяйственного контроля понимается система способов, обеспечивающая предварительное, текущее и последующее изучение народными, государственными и общественными органами управления предмета хозяйственного контроля с точки зрения соблюдения законности, общенародной целесообразности и качества управления» [56, с. 19]. В этом определении, по словам А. А. Шпига, подчеркнуто, что применяемые способы и приемы должны быть пригодными для осуществления контроля на всех стадиях управления исходя из того, что контроль является функцией управления, что без контроля управление немыслимо; показано в наиболее обобщенном виде, какие органы изучают предмет хозяйственного контроля; отмечено, что изучение ведется с точки зрения соблюдения законности (нормативных актов) в широком понимании и с точки зрения соблюдения общенародных интересов и только в соответствии с ними должны учитываться местные, ведомственные интересы отдельных коллективов и личные интересы. Акцентировано внимание на изучение качества управления. На взгляд А. А. Шпига, «элементами метода хозяйственного контроля являются: проверка, наблюдение, сравнение, ревизия, расследование, обследование, экспертиза и лабораторные анализы» [56, с. 19]. Этот автор также им дает характеристики. Например, «проверка позволяет определить законность и выявить государственную целесообразность хозяйственных операций, процессов и их результатов, проверить соблюдение положений, инструкций и других нормативных актов и т. п. Проверка является основным способом внутрихозяйственного контроля. ...Наблюдение включает инвентаризации, контрольный запуск сырья в производство и другие приемы. Ревизия является главным способом ведомственного контроля. Этим способом пользуется в случае необходимости и вневедомственный контроль, а в условиях объединений и некоторых организаций – и внутрихозяйственный контроль. Расследование представляет собой наиболее глубокое изучение конкретного факта, например, бесхозяйственности, растраты. Обследование различных объектов контроля, включая юридические лица и их структурные подразделения, ставит своей задачей изучение одной или нескольких сторон деятельности объекта контроля на момент проверки. Экспертиза (в широком понимании) и лабораторные анализы применяются для установления качества товарно-материальных ценностей, ремонтных и строительных работ, проектно-сметной документации. Экспертиза применяется для установления подлинности материальных, расчетных, денежных и других документов, являющихся основанием записей на счетах бухгалтерского учета» [56, с. 19–20].

Белорусский ученый Н. П. Дробышевский, рассматривая метод контроля, пишет: «От других методов контроля документальная ревизия отличается регулярностью и определенной периодичностью» [13, с. 40]. Следовательно, он также смешивает метод науки с формой контроля.

В учебниках В. М. Митрофанова [24, с. 4], Г. С. Дундукова и П. П. Богдасева [14, с. 12] и некоторых других авторов отождествляются понятия методов контроля и приемов контроля.

Достаточно широкую, полную и обобщенную характеристику методу финансово-хозяйственного контроля дает И. А. Белобжецкий. Он пишет: «Финансово-хозяйственному контролю как особой области научных знаний присущ определенный метод изучения его специфического предмета. В основе этого метода лежат важнейшие положения диалектического метода, прежде всего такие его законы, как всеобщая связь и взаимообусловленность явлений, динамизм, переход количества в качество, единство и борьба противоположностей. Применительно к финансово-хозяйственному контролю действие всеобщего диалектического закона об универсальной связи и взаимодействии явлений и процессов предполагает комплексный, системный подход к изучению финансово-хозяйственной деятельности промышленных предприятий и объединений, взаимозависимостей между экономической и технической сторонами производства, между финансовыми и производственными показателями» [7, с. 32]. И далее этот автор указывает: «Из диалектического принципа динамизма явствует, что экономические показатели работы производственных объединений и предприятий необходимо подвергать контролю не только в статике, но и в динамике, прослеживая за динамикой количественных показателей процесс перехода старого качества в новое (например, изменения организационно-технического уровня производства). Не менее важно изучить в ходе комплексных ревизий и тематических проверок обратный процесс – количественный рост объема производства в результате качественных изменений в технике, технологии и организации производства. Основополагающее значение для выработки научной методологии финансово-хозяйственного контроля имеет диалектический закон единства и борьбы противоположностей. В процессе ревизий и проверок вскрываются противоречия между экономическими интересами отдельных коллективов предприятий и их работников, с одной стороны, и общегосударственными (общенародными) с другой, выявляются диспропорции и несбалансированность отдельных показателей развития экономики предприятий и объединений, намечаются меры по их ликвидации. Однако изучить в процессе ревизий и других контрольных действий все стороны деятельности предприятий, все причинные связи и зависимости (факторы) весьма затруднительно, а подчас практически нецелесообразно. Поэтому важное методологическое значение имеет принцип сосредоточения контроля на определенных участках производственной и финансовой деятельности» [7, с. 32]. Подводя итог своих рассуждений, И. А. Белобжецкий сформулировал обобщающее определение метода. Он сообщает: «Метод финансово-хозяйственного контроля можно сформулировать как органически взаимосвязанную совокупность специфических принципов, путей, способов и средств в процессе изучения законности, достоверности, целесообразности и экономической эффективности хозяйственных и финансовых операций и процессов на основе использования учетной, отчетной, плановой (нормативной) и другой экономической информации в сочетании с исследованием фактического состояния объектов контроля» [7, с. 33].

Несмотря на то, что данное определение было разработано до развития рыночных отношений, оно является актуальным и в современный период. Важно, что в этом определении метод контроля не сводится к совокупности разных приемов и способов. Исследователь И. А. Белобжецкий указывает: «Характерной особенностью метода финансово-хозяйственного контроля, является использование целой системы методических (технических) приемов, разработанных этой отраслью экономических знаний или основанных на достижениях смежных наук (анализа хозяйственной деятельности, бухгалтерского учета, статистики и других наук). Системность и комплексность контрольных действий обеспечиваются комбинированным использованием различных приемов логического, математического, документального и фактического контроля. Применение их позволяет всесторонне анализировать и синтезировать фактический материал, уяснить последовательность действий субъекта контроля в сложных хозяйственных ситуациях или в условиях неопределенности, установить достоверность привлекаемых источников информации [7, с. 33–34]. На взгляд данного автора, наиболее существенная особенность метода контроля – это системность и комплексность подхода к изучению своего предмета, а также постепенное приближение к правильному представлению о нем путем установления законности, достоверности, целесообразности, экономической эффективности и обеспечения сохранности активов.

Исходя из такого понимания сущности метода контроля нами сформулировано следующее его определение: под *методом контроля* понимается диалектический подход к комплексному, взаимосвязанному, всестороннему исследованию производственной, хозяйственной и управленческой деятельности юридических лиц, предпринимателей, а также отношений, складывающихся в процессе контрольно-ревизионной работы, с помощью совокупности специальных приемов и способов для установления их законности, достоверности, целесообразности, экономической эффективности, обеспечения сохранности активов и возмещения причиненного ущерба.

В заключение следует отметить, что дальнейшее развитие контроля требует, прежде всего, научного обоснования его предмета и метода, что будет служить надежным фундаментом для разработки новых и совершенствования действующих методик контроля.

6.3. Задачи контроля

Задачи органов контроля состоят в том, чтобы вовремя поправить ведение хозяйственно-финансовой деятельности, предупредить злоупотребления и недостатки, устранить выявленные нарушения, вовремя провести необходимые практические изменения, осуществить их на деле.

Основными задачами контроля являются:

- выявление и предупреждение нарушений в технологии производства, связанных с выпуском недоброкачественной продукции, перерасходом сырья и материалов, топливно-энергетических ресурсов, невыполнением договорных обязательств по поставкам покупателям продукции, нерентабельной работой отдельных подразделений организации;
 - определение законности, целесообразности и эффективности совершенных организацией финансовых и хозяйственных операций;
 - организация и осуществление контроля над своевременным документальным оформлением финансовых и хозяйственных операций;
 - контроль законности и своевременности движения денежных средств и товарно-материальных ценностей организации;
 - контроль правильности ведения бухгалтерского учета и отчетности организации;
 - выявление резервов роста объемных и качественных показателей хозяйственной деятельности организации;
 - выявление злоупотреблений в сфере хозяйственной деятельности организации;
 - проведение профилактической работы с целью предупреждения негативных явлений в хозяйственной деятельности организации;
 - проверка соблюдения субъектом хозяйствования законодательства в сфере экономических отношений;
 - проверка соблюдения законности при совершении хозяйственных и финансовых операций;
 - проверка обеспечения сохранности активов и обязательств;
 - своевременное обнаружение, пресечение и предотвращение правонарушений, наносящих ущерб экономическим интересам Республики Беларусь;
 - установление причин и условий, способствовавших хозяйственным нарушениям, хищениям и бесхозяйственности, а также виновных в этом должностных и материально ответственных лиц;
 - принятие мер по возмещению материального ущерба, поиск неиспользованных резервов повышения эффективности экономической деятельности организации.
- Задачи контроля подразделяются на общие и частные. Решение общих задач контроля распространяется на всю хозяйственную деятельность организации, предприятия, отрасли, а частных задач – на проверку одной из сторон хозяйственной деятельности организации или предприятия (использование сырья в производстве, выпуск продукции, себестоимость продукции, сохранность активов).
- Задачи контроля зависят от среды, в которой он функционирует и для обслуживания которой он создан. Под средой подразумевается все то, что окружает объект контроля или его элементы и воздействует на них. Такие воздействия подразделяются на вещественные, энергетические и информационные.

7. ПРИЕМЫ И СПОСОБЫ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО И ФАКТИЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ, ИХ СОДЕРЖАНИЕ

7.1. Приемы и способы документального контроля

Контроль выполняет свои функции с помощью системы методических приемов и способов, а также конкретных методик проверок (ревизий).

Приемы документального контроля – группа методических приемов контроля, в основе классификации которых лежит преобладающее использование в процессе проверки (ревизии) документальной информации (первичных документов, регистров бухгалтерского учета, данных бухгалтерской и статистической отчетности, технологической документации и др.).

Реализация приема и способа, применяемого при проведении контроля, осуществляется при помощи определенных процедур.

Процедура представляет собой понятие, определяющее выполнение определенных воздействий средствами труда над предметами труда с целью их познания, преобразования или усовершенствования до достижения оптимального результата. Контрольные функции в хозяйственном механизме контроля осуществляются при помощи контрольно-ревизионных процедур, выработанных научной теорией и практикой.

Под *контрольно-ревизионной процедурой* понимается система методических воздействий на субъекты и объекты процессов хозяйственной деятельности организаций (предприятий), осуществляемых органами управления при реализации контрольных функций.

В качестве субъектов выступают носители прав и обязанностей – организации (предприятия), их подразделения, физические лица и др. Объектами являются предметы, на которые направлена деятельность субъектов. В процессе хозяйственной деятельности субъектами права могут быть физические (конкретные граждане) и юридические лица (организации, предприятия, объединения, учреждения). Они выступают как носители и участники хозяйственных прав и обязанностей, ведут хозяйственную деятельность и руководят ею в соответствии с законами и нормативными правовыми актами Республики Беларусь.

Методические приемы и способы документального контроля связаны с использованием различных контрольно-ревизионных процедур.

Информационное моделирование как прием контроля предусматривает проведение следующих процедур: выбор нормативно-правовой, плановой, договорной, учетной, отчетной и другой информации для моделирования объекта контроля с целью его изучения и регулирования поведения.

Исследование документов как приема контроля требует применения следующих процедур: выбора объектов контроля и их нормативно-правового обеспечения; проведения счетно-вычислительных и бухгалтерские процедур (проверки документов по форме и содержанию, встречной проверки, взаимного контроля операций, аналитической и логической проверок); группировки нарушений нормативно-правовых актов и недостатков в хозяйственной деятельности, выявленных в процессе исследования документов.

Нормативно-правовое регулирование предполагает проведение следующих процедур: выбора нормативно-правовых актов, относящихся к объекту контроля; выявления отклонений фактического состояния контролируемых объектов от их нормативно-правового обеспечения; оформления результатов.

В процессе проверки (ревизии) финансовых и хозяйственных операций проверяются их достоверность, законность и целесообразность на основании документов, в которых они нашли свое отражение. Контроль проводится по форме и содержанию, встречной проверкой, взаимным контролем операций и документов, аналитическими и логическими приемами.

При проверке первичных документов по форме определяют соблюдение нормативно-правовых актов в процессе отражения хозяйственных операций.

Для установления юридической силы первичного документа проверяется наличие следующих реквизитов: наименования документа и его кода, даты составления, содержания хозяйственной операции, измерителей хозяйственной операции (в количественном и стоимостном выражении). Проверяется доброкачественность документа, подлинность подписей, сверенных с образцами, находящимися в бухгалтерии, наличие штампов и печатей, росписей в получении ценностей и т. п. Контролируется также присутствие всех приложений к основным документам, являющимся основанием на отпуск ценностей (спецификаций, доверенностей). Устанавливаются случаи неоговоренных исправлений, подчисток, изменений количества, цены и суммы в документах на отпуск ценностей. В каждом случае на исправленном документе должны быть сделаны специальные пометки, удостоверенные подписями всех лиц, принимавших участие в его составлении. Например, ошибки в первичных документах, созданных вручную, должны исправляться следующим образом: зачеркивается неправильная запись текста или суммы и над зачеркнутой записью записывается правильный текст или сумма. Зачеркнуть следует одной чертой таким образом, чтобы можно было прочитать исправленное. После исправления ошибки в первичном документе делается надпись «Исправленному верить», что подтверждается подписями лиц, подписавших документ, а также проставляется дата исправления. На кассовых и банковских документах исправления не допускаются.

Подписи лиц, ответственных за составление машиночитаемых первичных документов, могут быть заменены паролем или другим способом авторизации, позволяющим однозначно идентифицировать подпись соответствующего лица.

При проверке первичных документов по форме в процессе проверки (ревизии) устанавливают, соблюдается ли Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 18 октября 1994 г. № 3321-ХІІ (в редакции закона от 26 декабря 2007 г. 303-З), в соответствии с которым запрещается принимать к исполнению и оформлению документы по операциям, противоречащим законодательству Республики Беларусь и установленному порядку приемки, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных и других ценностей. Кроме того, контроль по форме позволяет выявить первичные документы, которые имеют отметки об использовании их в учете хозяйственных операций (при ручной обработке – дата записи в учетном регистре, при машинной обработке – оттиск штампа контролера, ответственного за их обработку). Приложения к приходным и расходным кассовым ордерам, а также документы, послужившие основанием для начисления заработной платы, подлежат обязательному гашению штампом или надписью от руки «Получено» или «Оплачено» с указанием даты.

Несоблюдение установленного порядка оформления и гашения первичных документов нередко приводит к сокрытию злоупотреблений и хищений ценностей. Например, неоговоренные исправления количества выданных со склада на производство сырья и материалов снижают ответственность за расходование ценностей. При этом трудно установить виновных в совершении незаконной операции. Нарушение порядка гашения кассовых документов создает условия повторного использования расходных кассовых ордеров для списания денег из подотчета кассира и совершения других противозаконных действий.

Проверка документов по содержанию состоит в оценке содержания документа (соответствие характеру отраженной в нем хозяйственной операции, достаточность информационного ее отражения и правиль-

ность кодирования показателей для машинной обработки информации, обоснованность цен, применяемых количественных измерителей ценностей, закрепление материальной ответственности за полученные ценности и др.).

В отдельных случаях, если возникают сомнения по содержанию достоверности хозяйственной операции, оформленной документом, ревизор может применить способ служебного расследования – пригласить лиц, участвовавших в оформлении документа, уточнить его достоверность, а при необходимости истребовать от этих лиц пояснения в письменной форме.

Фактическая проверка документов имеет большое значение при ревизии выплат денежных средств лицам, не состоящим в списочном составе работников организации (предприятия). В этих случаях проверяются полнота, своевременность и качество выполненной работы, отраженной в документе на оплату и трудовом договоре. Проверка производится с использованием методического приема контрольного замера выполненной работы, а если это невозможно, то с использованием приемов выборочных наблюдений, специальной экспертизы или камеральной проверки, а также других контрольно-ревизионных процедур. Проверка первичных документов на описание сырья, полуфабрикатов, комплектующих изделий на расходы производства продукции позволяет выявить затраты, которые согласно технологии производства не относятся к данному виду продукции, установить другие нарушения технологической и конструкторской документации, а также хищения ценностей.

Достоверность операции, зафиксированной в документе, проверяется также встречной проверкой. Этот способ используется, как правило, тогда, когда в совершении операции, отраженной в документе, принимала участие другая организация или другое подразделение одной и той же организации (предприятия). В этой ситуации, прежде всего, проверяются документы поставщиков товарно-материальных ценностей, квитанции на сдачу выручки в учреждения банка, рекламации и претензии.

Встречная проверка позволяет выявить факты частичного или полного неоприходования материальных ценностей в организации (на предприятии), полученных от поставщиков. Для выявления подобных случаев потребуется письменный ответ на запрос ревизора о количестве и дате отпущенных или отгруженных материалов, их стоимости. Полученный письменный ответ подвергается встречной проверке с документами в самой ревизуемой организации (на предприятии).

Взаимный контроль хозяйственных операций и документов осуществляется аналогично встречной проверке, однако при этом исследуются документы, которые находятся в ревизуемой организации (на предприятии). Контролю подвергаются первичные документы, записи в учетных регистрах, машинограммы (например, при контроле внутреннего отпуска материалов из склада в цех организации или предприятия, возврата материалов из цеха на склад и др.) При этом проверяется необходимость выполнения данной хозяйственной операции, не является ли она следствием сокрытия злоупотреблений или нарушений нормативно-правовых актов.

При проведении документального контроля широко применяются расчетно-аналитические методические приемы. Использование их в контрольно-ревизионном процессе позволяет определить общее состояние контролируемых объектов: невыполнение государственного заказа выпуска продукции народного потребления, снижение производительности труда против запланированной, неритмичность производства продукции и рост брака, убыточность отдельных видов продукции, перерасходы металла относительно норм, неоптимальные маршруты перевозок продукции и др.

Кроме того, расчетно-аналитические методические приемы дают возможность выявить факторы, оказавшие негативное влияние на результаты финансово-хозяйственной деятельности организаций (предприятий), а также определить дальнейшее направление контрольно-ревизионного процесса в части выявления мест образования различного рода потерь и перерасходов, а также конкретных лиц, несущих ответственность за плохие результаты хозяйствования. Сочетаются они с документальными методическими приемами.

Расчетно-аналитические методические приемы объединяют экономический анализ, статистические расчеты и экономико-математические методы, которые в контрольно-ревизионном процессе используются вместе с вычислительными машинами.

Аналитическая проверка документов сочетается с использованием счетно-вычислительных и логических процедур. При этом аналитическим способом проверяются правильность применения цен на конкретные материальные ценности, достоверность расчетов естественной убыли, создание различных фондов путем выполнения счетно-вычислительных процедур по проверке арифметических операций (таксировка, подсчет итогов и др.), отраженных в первичных документах, учетных регистрах и машинограммах.

Аналитическая проверка документов с применением расчетно-аналитических контрольно-ревизионных процедур широко используется там, где ведется только стоимостный учет материальных ценностей. Прежде всего, это относится к объектам розничной торговли, когда необходимо установить учет товаров по их номенклатуре и ассортименту. При этом применяется методический прием восстановления натурально-стоимостного учета движения ценностей.

Логический способ проверки документов сочетается с процедурами нормативно-правового регулирования в части правильности отражения операций на счетах бухгалтерского учета, обоснованности фондообразующих показателей, соблюдения законодательства по операциям, отраженным в документах. Этот способ широко распространен при контроле применения цен на реализованные товары, использовании

машин и оборудования, а также в случаях, когда в документах отсутствуют данные об их технико-эксплуатационных характеристиках.

В зависимости от полноты проверки первичных документов, записей в регистрах синтетического и аналитического учета, бухгалтерской (финансовой) и статистической отчетности, а также другой проверяемой информации в процессе контроля различают сплошной и выборочный его способы.

Сплошной способ документального контроля предполагает проверку всех документов и записей в учетных регистрах.

Выборочный способ выступает при осуществлении контроля как один из видов несплошного наблюдения, основанного на применении выборочного приема. Выборочный способ изучения фактов и хозяйственных операций организации (предприятия) используется для установления достоверности показателей всей проверяемой совокупности операций на основе проверки только отдельной ее части. Этот способ обеспечивает получение репрезентативных результатов. В теории выборочного способа рассматриваются следующие основные вопросы: способы отбора единиц, подлежащих наблюдению; принципы организации выборочных обследований; оценка выборочных данных, их репрезентативность; ошибки, возникающие при применении этого способа, причины, их обуславливающие, способы устранения и определения их размеров; распространение выборочного наблюдения на всю генеральную совокупность. Сущность выборочного способа контроля состоит в отборе единиц, подлежащих проверке. Точность результатов, полученных с помощью этого способа, зависит от процедуры отбора единиц для проверки, от степени изменения признака в совокупности, от количества единиц, подвергаемых наблюдению. Теория выборочного способа основана на законе больших чисел. Выборочные проверки документов и бухгалтерских записей при правильной их организации и проведении обеспечивают достоверные данные, на основе которых в контроле даются достоверные оценки и делаются выводы.

Экспертизы различных видов – приемы экспертных оценок, применяемые в технологических, судебно-бухгалтерских, криминалистических и других экспертизах при исследовании специальных вопросов, имеющих взаимосвязь с финансово-хозяйственным контролем.

Экспертиза проектов и сметной документации является приемом проверки экологической защищенности, технологического уровня, прогрессивности норм и нормативов, организации и индустриализации строительства, отраженных в проектно-сметной документации на возведение строительством объектов и приобретение оборудования, требующего и не требующего монтажа. Осуществляют экспертизу специальные подразделения контроля.

При служебном расследовании (прием контроля) по выявленным фактам нарушений проводятся процедуры по его организации, опросу должностных лиц и других участников конфликтных ситуаций, изучению их письменных пояснений, документальной проверке и сопоставлению результата с нормативно-правовыми актами, по обоснованию выводов и предложений.

Служебное расследование – совокупность приемов проверки соблюдения должностными лицами, а также рабочими и служащими нормативно-правовых актов, регулирующих производственные отношения в различных звеньях народного хозяйства. Применяются эти приемы в основном при проверке жалоб граждан, изучении причин нарушения действующего законодательства, возникновении материального ущерба и т. д.

Приемы экономического анализа используются в процессе контроля для раскрытия причинных связей, обуславливающих результаты явлений и процессов. Они применяются при предварительном, текущем и последующем контроле производственной и финансово-хозяйственной деятельности организаций (предприятий). Применяются приемы экономического анализа в финансово-хозяйственном контроле при проверке производства и реализации продукции, использовании трудовых ресурсов, основных средств и нематериальных активов, материалов в производстве, механизации труда, выявлении перерасходов себестоимости отдельных видов продукции и определении ее рентабельности, а также установлении действительного финансового состояния субъекта хозяйствования.

Использование статистических расчетов как приема контроля предусматривает выбор объектов, методик и информационного обеспечения расчетов, проведения статистических группировок и обобщений, оформления результатов статистических расчетов.

Задачей ревизии является проведение статистических расчетов и элиминирование влияния внешних факторов на выполнение плановых заданий ревизуемой организацией (предприятием), изменения индекса цен на сырье и средства труда и т. д.

Кроме того, в процессе ревизии применяются статистические расчеты при определении ритмичности выпуска продукции в натуральном выражении, что особенно важно для контроля выполнения государственного заказа на производство товаров народного потребления, а также расчеты при контроле использования рабочего времени, определении уровня производительности труда и его оплаты и других показателей, характеризующих производственную и финансово-хозяйственную деятельность ревизуемой организации (предприятия). Статистические расчеты – приемы получения таких величин и количественных характеристик, которые не содержатся непосредственно в экономической информации. Применяются они при необходимости воспроизвести реальные количественные отношения или уточнения, исправления приблизительных величин или совершение перехода от одних величин к более точным характеристикам количественных связей и отношений. При помощи статистических расчетов в ходе осуществления контроля определяют коэффициент

трудового участия членов бригады, коэффициенты использования оборудования и производственных мощностей, ритмичность выпуска продукции, динамику выполнения плана производства и т. д.

В процессе проверки (ревизии) экономико-математические способы используются для выявления неиспользованных резервов рационального хозяйствования, экономного расходования материальных и трудовых ресурсов.

Применение экономико-математических способов как приемов проверок в процессе контроля предусматривают в виде процедур выбор объектов и методики исследования и оформления полученных при их использовании результатов.

Экономико-математические способы применяются в контроле при определении влияния факторов на результаты хозяйственных процессов с целью их оптимизации на стадии планирования и проектирования, а также после совершения хозяйственных процессов, если другими методическими приемами определить тесноту связи факторов не представляется возможным. Например, их используют для оптимизации маршрутов перевозок грузов и пассажиров автомобильным транспортом; корреляционного анализа себестоимости продукции, издержек производства, выполнения плана производства и др.

Экономико-математические способы используются в контроле для установления оптимальных производственных показателей и сопоставления их с фактически сложившимися показателями. К этим способам, прежде всего, следует отнести способы линейного программирования, с помощью которых определяется оптимальный вариант плана, например, использования автомобилей при выполнении транспортного процесса. При этом решаются следующие задачи:

- сокращение нулевого пробега подвижного состава путем рационального распределения автомобилей по клиентам;
- уменьшение расстояния перевозок грузов путем рационального закрепления потребителей за поставщиками;
- повышение коэффициента использования пробега путем планирования рациональных маршрутов перевозок массовых грузов и ликвидации встречных перевозок;
- сокращение простоя автомобилей и других машин и механизмов под погрузкой (разгрузкой);
- снижение себестоимости автомобильных перевозок, увеличение прибыли (дохода), высвобождение подвижного состава (выполнение заданного объема перевозок с меньшим количеством автомобилей).

Результаты использования расчетно-аналитических методических приемов в процессе проверки (ревизии) оформляются в виде регистров автоматизированной обработки (машинограмм, ведомостей и др.), которые прилагаются к акту комплексной ревизии деятельности организации (предприятия) в качестве приложений.

Следовательно, применение в контроле приемов и способов экономического анализа, статистических расчетов и экономико-математических способов повышает научную достоверность результатов контроля и его эффективность в рациональном хозяйствовании.

Документальные способы контроля – это информационное моделирование, исследование документов, камеральные проверки, нормативно-правовое регулирование, группировка недостатков и нарушений.

Информационное моделирование – информационная совокупность, представляющая контролируемый объект в виде модели. При формировании информационной модели необходимо обеспечить полноту характеристики объекта контроля, отбор существенных переменных и представление их в наиболее удобной для восприятия и анализа форме. Целью моделирования в контроле является получение необходимой информации об объекте для изучения его состояния, участия в процессах производства, распределения и потребления, выявления отклонений, выработки решения регулирования в пределах плановых параметров. При моделировании используется нормативно-правовая, договорная, учетная, отчетная и другая информация об объектах. В таком представлении информационной моделью можно считать объекты основных средств, товарно-материальные ценности, денежные средства, отраженные в системе плановой, договорной, нормативно-правовой и учетной информации.

Исследование документов является способом документального контроля достоверности, целесообразности, эффективности хозяйственных операций, соответствия их нормативно-законодательным актам, регулирующим процессы хозяйственной деятельности.

Камеральные проверки – прием документального контроля качества проектно-сметной документации по капитальным вложениям, а также документов на выполненные строительно-монтажные работы, представляемые организациями (предприятиями) учреждениям банка, осуществляющего контроль за планированием, финансированием и выполнением планов инвестиций. Камеральные проверки проводятся на основании технологической документации (технологических карт операций и процессов, картотек норм и нормативов компонентов сырья, трудовых затрат и др.). Широко распространены камеральные проверки проектно-сметной документации банками, контролирующими использование средств инновационного фонда. Специальным документом регламентируется создание проектно-сметной документации, качество которой контролируется банками, организациями-заказчиками и подрядными строительно-монтажными организациями на различных стадиях освоения капитальных средств. Прежде всего, проверяются полнота и обоснованность проектно-сметной документации, содержащейся в составе рабочего проекта, который состоит из разделов (общая пояснительная записка, генеральный план, технологические решения, документы

по организации труда и управления, охрана окружающей природной среды, сметная документация, паспорт рабочего проекта и др.).

Камеральные проверки как прием контроля включают в качестве процедур выбор способа контроля качества проектно-сметной документации по инвестиционным вложениям, осуществляемый учреждениями банков Республики Беларусь. При камеральной проверке контролируется объем вложений на основании сметной стоимости строительства, являющейся основой для его финансирования, оплаты расходов по приобретению оборудования и доставке его на стройку и т. д. На основании сметной документации осуществляются также контроль организации учета и отчетности, оценка строительно-монтажных работ организаций и заказчиков, балансовая стоимость вводимых в действие объектов основных средств.

Камеральные проверки технологической документации проводятся также при освоении новых видов продукции, работ и услуг, внедрении новой технологии и т. д.

При обобщении и реализации результатов контроля применяется совокупность приемов синтеза результатов проведенных проверок (ревизий) и принятия решений по устранению выявленных недостатков в финансово-хозяйственной деятельности обречившейся организации (предприятия) и предупреждению их повторения в будущем. К таким приемам относятся: группировка нарушений и недостатков, документирование результатов промежуточного контроля, аналитическая группировка, следственно-юридическое обоснование, систематизированная группировка недостатков в акте комплексной ревизии, принятие решений по результатам ревизии, контроль выполнения принятых решений.

Группировка как прием представляет собой систематизацию и обобщение недостатков и нарушений нормативно-правовых актов в процессе хозяйственной деятельности по экономической однородности, времени совершения и значимости. Процедуры группировки применяют при проверке документальной достоверности результатов контроля. Группировка включает следующие процедуры: хронологическую последовательность, систематизированную группировку, хронологически систематизированную группировку.

Документирование результатов промежуточного контроля является способом оформления результатов контрольных действий на промежуточных стадиях ревизии или проверки, например, составление акта выборочной инвентаризации товарно-материальных ценностей и расчетов с поставщиками, покупателями и подрядчиками, дебиторами и кредиторами, денежных средств в кассе и у подотчетных лиц.

Аналитическая группировка – совокупность приемов статистических группировок по однородности признаков контролируемых объектов и выявленных недостатков. Используется этот прием при составлении таблиц, содержащих анализ факторов, отрицательно влияющих на выполнение плана выпуска и реализации продукции, возникновения брака изделий; расчет естественной убыли товарно-материальных ценностей; анализ факторов убыточности отдельных видов продукции и т. д.

Следственно-юридическое обоснование включает способы выявления доказательств ревизией в части недостатков и нарушений нормативно-правовых актов, размеров причиненного материального ущерба и ответственных за него конкретных лиц. Реализуются эти приемы путем изъятия в установленном порядке первичных документов, содержащих доказательство нарушения законов, нормативно-правовых актов при осуществлении хозяйственных операций, определение ответственных лиц и т. д. Например, в нарядах на выполнение работы завышен их объем, в связи с чем совершена переплата заработной платы, которая составляет сумму причиненного ущерба. Указанные наряды являются доказательством причиненного ущерба лицами, принимавшими участие в совершении приписки объема работ, на которые делается ссылка в акте комплексной ревизии. В необходимых случаях ревизором производится изъятие этих документов по решению правоохранительных органов.

Ревизор может выполнять и другие следственно-юридические действия. В частности, к ним относятся опрос и получение письменных пояснений от должностных лиц в связи с выявленными ревизией недостатками, составление искового заявления в судебные и арбитражные органы.

Систематизированное изложение недостатков в акте комплексной ревизии представляет комплекс приемов обобщения результатов проведенных проверок и ревизий. Используются эти приемы при составлении актов комплексной ревизии, тематических проверок и обследований, докладных и служебных записок по результатам проведенного контроля.

Принятие решений – прием воздействия субъекта на объект контроля, обеспечивающий его функционирование в заданных параметрах и режимах. Применяется этот прием при разработке и издании приказа, распоряжения, служебного письма по результатам ревизии, тематической проверки, обследования и т. д.

Контроль за выполнением принятых решений – прием реализации принятых решений, заключающийся в установлении фактического состояния объекта контроля и его поведения согласно управленческому воздействию. Так, например, осуществляется проверка выполнения распорядительных документов по результатам проверки (ревизии) в части возмещения причиненного ущерба организации (предприятию), устранения брака продукции, ликвидации непроизводительных расходов (штрафов, пени, неустоек).

Следовательно, использование в контроле документальных методических приемов позволяет дать количественную и качественную оценку выявленным недостаткам, установить ответственных за них лиц и определить размер их материальной ответственности.

7.2. Приемы и способы фактического контроля

Приемы фактического контроля – группа приемов контроля, основанных на изучении фактического состояния проверяемых объектов по данным осмотра их в натуре (инвентаризация, обмер продукции растениеводства, пересчет, взвешивание, лабораторный анализ качества сырья и материалов, контрольный обмер строительных объектов, контрольная дойка, контрольный запуск сырья в производство и др.).

Приемы фактического контроля применяются для определения реального состояния остатков денежных средств в кассе организации, материальных ценностей на складах и т. д.

При проведении инвентаризации как приема контроля в ходе проверки (ревизии) необходимо осуществить следующие процедуры: организовать инвентаризационный процесс; проверить наличие и состояние материальных ценностей и объектов в натуре; проверить финансовые обязательства и состояние расчетов; осуществить документирование, нормативно-правовое регулирование, счетную и бухгалтерскую обработку документов; принять решение по результатам инвентаризации. Результаты инвентаризации, их оформление и регулирование рассматривает центральная постоянно действующая инвентаризационная комиссия организации (предприятия), начиная с проверки правильности оформления сличительных ведомостей. Свои заключения и предложения по результатам инвентаризации она излагает в протоколе. Здесь же освещаются причины недостатков, потерь и излишков, устанавливаются ответственные лица, даются предложения по регулированию расхождений фактического наличия ценностей против данных бухгалтерского учета. Выявленные при инвентаризациях расхождения фактического наличия ценностей относительно данных бухгалтерского учета регулируются путем списания естественной убыли товарно-материальных ценностей в пределах установленных норм по распоряжению руководителя организации (предприятия) на издержки производства или обращения. Такое списание убыли производится лишь в случае выявления недостатков материальных ценностей после проведения инвентаризации. При этом убыль материальных ценностей в пределах установленных норм определяется после зачета недостатков выявленными излишками при наличии пересортицы. Если после зачета пересортицы все же выявлена недостача ценностей, то нормы естественной убыли применяются только по тому наименованию ценностей, по которому установлена недостача. Потери и недостатки материальных ценностей сверх норм убыли относятся на виновных лиц.

Если недостатки и потери являются следствием злоупотреблений, то оформленные дела в десятидневный срок со дня составления акта проверки (ревизии) на виновных лиц передаются правоохранительным органам в оригиналах с предъявлением гражданского иска. Недостатки ценностей сверх норм убыли и потери от порчи ценностей в случаях, когда конкретные виновники не установлены, могут быть списаны с разрешения руководителя организации (предприятия) за счет прибыли.

Излишки ценностей, включая и суммовые разницы при зачете недостатков излишками при пересортице, приходятся в бухгалтерском учете на счета учета товарно-материальных ценностей. Недостатки товарно-материальных ценностей, а также потери от их порчи взыскиваются с виновных лиц.

Следовательно, инвентаризация как методический прием контроля обеспечивает выявление недостатков либо излишков денежных средств или материальных ценностей, а также способствует установлению сохранности активов.

В технологическом процессе контроля выборочные наблюдения применяют с целью сокращения объема выполняемых процедур по исследованию проверяемых объектов. Примером применения выборочного наблюдения может быть контрольная проверка качества проведения инвентаризации материальных ценностей, которая осуществляется специально назначенным лицом с участием членов рабочей инвентаризационной комиссии в процессе инвентаризации или по ее окончании, но обязательно до открытия объекта проверки, где проводилась инвентаризация. Результат выборочной контрольной проверки проведения инвентаризации оформляется актом. Правильный выбор объектов выборочного наблюдения позволяет выявить приписки в инвентаризационной описи.

На основании оценки данных выборочной инвентаризации контролирующий орган не может распространить результаты наблюдений на всю генеральную совокупность, т. е. товарно-материальные ценности, подвергавшиеся инвентаризации. В этом случае назначается сплошное наблюдение – повторная инвентаризация всех материальных ценностей рабочей инвентаризационной комиссией, но уже в новом составе.

Контроль качества продукции возлагается на санитарно-технологические и химико-технологические пищевые лаборатории, которые проводят анализы качества пищевых продуктов, полуфабрикатов и готовых кулинарных изделий, поступающих и реализуемых предприятиями общественного питания и пищевой промышленности. При этом устанавливается их соответствие стандартам и рецептурам в части вкусовых качеств, соблюдение норм вложения сырья в кулинарные изделия и полуфабрикаты, определяются массовая доля белков, жиров, углеводов и калорийность рационов специальных видов питания (диетическое, лечебно-профилактическое и др.). Указанные лаборатории контролируют соблюдение правил технологической и термической обработки сырья при изготовлении кулинарных изделий; применение витаминных и белковых препаратов, повышающих пищевую ценность готовой продукции; соблюдение санитарно-гигиенического режима на объекте. Проверка производится с использованием органолептических, физико-химических и бактериологических методических приемов контроля. Нормы физико-химических

показателей изделий, приготовленных по рецептурам действующих сборников, на которые нормативно-техническая документация отсутствует, устанавливаются лабораториями расчетным путем. Результаты лабораторного контроля оформляются в виде заключений, которые используются различными контролирующими органами.

Контрольные проверки правильности отпуска товаров и блюд в объектах торговли и общественного питания относятся также к выборочным наблюдениям, проводимым контролирующими органами. Проверка проводится либо путем контрольных покупок продовольственных товаров и блюд самими проверяющими либо путем установления количества, массы и стоимости товара (блюда), отпущенного покупателю, а также подготовленных к реализации товаров, расфасованных в магазине, и блюд на раздаче объекта общественного питания. Проверка правильности отпуска товаров (блюд) и расчетов с покупателями проводится после получения продавцом (кассиром) кассового чека или наличных денег и передачи товаров покупателю. Купленные товары и блюда при объявлении контрольной проверки, как правило, не должны уноситься с прилавка, узла расчета, раздачи, из буфета. В необходимых случаях товары и блюда для перевешивания (перемеривания) могут быть перенесены в другое место в присутствии продавца, представителя администрации проверяемого объекта. Контрольное перевешивание и перемеривание должно проводиться исправными весоизмерительными приборами в присутствии лиц, отпустивших товары.

Изъятие товаров в необходимых случаях для определения их качества путем лабораторного анализа или экспертизы производится в соответствии с требованиями инструкции о порядке проведения проверок (ревизий). При проверке правильности отпуска блюд на предприятиях общественного питания контролируют наличие в блюде всех основных компонентов, соответствие органолептических показателей, стоимость блюда, правильность составления калькуляционной карточки на данное блюдо в соответствии с действующим сборником рецептур блюд.

Проверка блюд и изделий на полноту вложения сырья и соблюдения норм выхода предполагает изъятие пробы (образца) с участием специалистов технологических и пищевых лабораторий. Масса холодных блюд, закусок, готовых штучных кулинарных и кондитерских изделий определяется путем взвешивания 10 порций и установления средней массы. Если такое количество отсутствует, то проверяется все наличие порций.

При проверке массы первого и второго блюд определяется общая масса блюда и масса основного продукта в нем. Массу штучных мясных, рыбных, овощных полуфабрикатов проверяют взвешиванием 10 изделий и определением их средней массы. При проверке правильности массы тортов, изготовленных на предприятиях общественного питания, проверяется масса каждого изделия (штуки). Правильность отпуска всех других нештучных полуфабрикатов кулинарных и кондитерских изделий определяется в общем порядке путем проверки массы фактически отпущенных продуктов и правильности их оплаты.

Установленные выборочными контрольными проверками факты обмера, обвеса и обсчета покупателей отражаются в акте проверки соблюдения правил торговли на проверяемом объекте с указанием, на каких весах (система, грузоподъемность) и какой тарной мерой проведено измерение или взвешивание товаров (блюд) при их отпуске. При отсутствии нарушений на проверенном объекте акт не составляется, а делается отметка в контрольном журнале. Если выявлены значительные недовложения продуктов в изготовленные блюда, то проводится сплошная проверка продуктов в производстве и кладовой проверяемого объекта.

Следовательно, сплошные наблюдения при осуществлении контроля проводятся тогда, когда этот прием является основным для отдельных видов проверок или когда данных выборочного наблюдения недостаточно для распространения полученного результата на всю генеральную совокупность проверяемых объектов.

Сплошные и выборочные наблюдения, применяемые при контроле в качестве органолептических методических приемов, включают также хронометражные наблюдения, контрольный запуск сырья в производство, анкетное обследование и др.

Хронометражное наблюдение является способом измерения затрат времени на выполнение специалистом отдельных технологических операций, производительности работы станков, машин и оборудования. В зависимости от объекта и цели наблюдения различают сплошной и выборочный хронометраж. Хронометраж включает следующие элементы: подготовку к наблюдению; расчленение операции (объекта) на элементы (приемы, движения, переходы); проведение наблюдений и измерений продолжительности выполнения отдельных элементов операции; обработку материалов наблюдений для определения результатов хронометража; анализ результатов хронометража и принятия по ним решений.

Использование контрольного запуска сырья в производство, контрольных замеров выполненных работ, выборочных и сплошных наблюдений как приема контроля требует проведения следующих процедур: организации контрольных замеров работ, выбора методики проведения проверки, выявления скрытых строительно-монтажных работ, оформления результатов контроля.

Контрольный запуск сырья в производство – способ проверки обоснованности норм расходования сырья на выпуск конкретного вида изделий, выполнения работ и услуг. В зависимости от цели проверки, сложности технологии при контрольном запуске сырья в производство применяются выборочные и сплошные наблюдения. Так, расходование кожевенного сырья на производство обуви контролируется при помощи выборочных наблюдений только в раскройных цехах. Сплошные наблюдения применяются после выхода из производства готовых изделий, т. е. по конечному результату.

Анкетное обследование – способ изучения массовых явлений путем ответа на вопросы, поставленные в соответствии с целями и задачами контроля. Анкетное обследование проводится при помощи выборочного и сплошного наблюдения. Например, анкетный способ изучения пассажиропотоков предполагает опрос населения. В анкете указываются количество поездок за проверяемый период (месяц, год), их характер (трудовые, культурно-бытовые), адрес начала и конца маршрута, вид транспорта, количество пересадок, время поездок и их регулярность. По результатам анкетного обследования контролируется оптимальность планирования маршрутов движения автобусов, интервалов движения, что позволяет сделать выводы о качестве транспортного обслуживания населения. Изучение пассажиропотоков может производиться выборочным наблюдением по одному маршруту или сплошным – по микрорайону, населенному пункту.

Следовательно, выборочные и сплошные наблюдения в финансово-хозяйственном контроле позволяют получить данные о состоянии объектов контроля для последующей проверки и обобщения результатов контроля с использованием документальных методических приемов.

Поведение эксперимента как приема контроля включает следующие процедуры: его организацию, нормативно-правовое обоснование, выбор методики и технологии проведения, оформление результатов эксперимента.

Эксперимент – научно поставленный опыт в соответствии с целью контроля для проверки результатов планируемых или выполненных работ и процессов. Производится эксперимент в точно учитываемых условиях, позволяющих следить за ходом планируемого процесса или соблюдением его повторения в заданных условиях.

Технологический, химический и лабораторный приемы контроля осуществляются с применением следующих процедур: проверки организации технологического контроля, выбора методики проведения контроля и оформления его результатов.

Технологический контроль – совокупность контрольных процедур с целью проверки соблюдения технологии производства продукции, работ и услуг, предусмотренной нормативной документацией, составленной и утвержденной на стадии технологической, инженерной и экономической подготовки производства.

Экспертиза как прием контроля включает организацию, ее проведение и документальное оформление результатов экспертизы. Экспертиза проектов и сметной документации как прием контроля требует проверки нормативно-правового и договорного обоснования проектно-сметной документации, технического уровня, способов организации, очередности работ и индустриализации строительства, сбалансированности ресурсов и оформления результатов экспертизы.

Укрепление законности и правопорядка в Республике Беларусь обуславливает применение научных методов судебно-следственными органами при рассмотрении уголовных и гражданских дел. Для этих целей привлекаются эксперты, которым поручается проведение экспертизы в процессе ревизии, на стадии предварительного следствия, судебного или арбитражного разбирательства дел. В качестве экспертов привлекаются опытные специалисты, ученые, обладающие специальными профессиональными, научными знаниями по рассматриваемым в судебно-следственных органах делам.

Экспертиза – исследование и разрешение опытными специалистами, учеными вопросов, требующих специальных знаний в области науки, техники, экономики и т. д. Экспертизу на стадии предварительного следствия назначает следователь по делу, во время рассмотрения дела – суд или арбитраж. Судья и арбитраж имеют право назначить экспертизу также в порядке обеспечения доказательств при подготовке дела к слушанию. Кроме того, экспертиза может быть назначена органом, который проводит ревизию финансово-хозяйственной деятельности для решения специальных вопросов.

Назначение экспертизы – процессуальное действие, которое включает в себя определение оснований для производства экспертизы, формулировку вопросов, подлежащих разрешению экспертами, выбор экспертов, составление постановления о назначении экспертизы, ознакомление с этим постановлением обвиняемого (ответчика) и разъяснение ему его прав при проведении экспертизы. При этом разрешаются организационные вопросы: выбор места и времени производства экспертизы, подготовка сравнительных материалов, определение исходных данных и материалов для ознакомления эксперта. Объектами экспертизы являются вещественные, документальные и другие доказательства, а также протоколы расследования, судебного и арбитражного разбирательства, в которых зафиксированы исследуемые обстоятельства дела; сравнительные образцы (почерка, пальцевых узоров и др.), материалы, содержащие информацию, имеющие значение для обоснования заключения эксперта на вопросы, поставленные судебно-следственными и контрольными органами. Объекты экспертного исследования направляются на экспертизу судебными, следственными и контрольными органами, оформляются протоколом.

Эксперт не имеет права самостоятельно собирать материалы, необходимые для производства экспертизы. Это не исключает присутствия эксперта при следственных действиях – осмотрах, воспроизводстве обстановки и обстоятельств события, допросах, проведении проверки (ревизии) и т. д.

Судебные экспертизы по судебным делам, требующим установления размера причиненного ущерба одной из сторон, участвующей в деле, подразделяются на судебно-почерковедческие, судебно-медицинские, судебно-психиатрические, судебно-технические, судебно-товароведческие, судебно-бухгалтерские и др.

Судебно-почерковедческая экспертиза предусматривает исследование рукописных текстов, цифровых записей, подписей, содержащихся в документах, используемых в качестве доказательства истины. Она проводится и для решения некоторых неидентификационных задач, к которым относятся установление факта преднамеренного изменения почерка при оформлении документами операций с материальными и денежными ценностями, определение условий исполнения письменных документов разными материально ответственными лицами. Объектами почерковедческой экспертизы служат документы, в которых отражены операции, являющиеся предметом судебно-следственного разбирательства.

Судебно-медицинская экспертиза – исследование человеческого организма, ставшего объектом следственно-судебного разбирательства. Назначается она по искам о возмещении вреда, причиненного здоровью человека, об установлении отцовства и в связи с другими обстоятельствами, ставшими предметом следственного или судебного разбирательства.

Судебно-психиатрическая экспертиза определяет психическое состояние истцов, ответчиков, а также лиц, в отношении которых решается вопрос об их дееспособности. При этом экспертиза призвана ответить судебно-следственным и контрольным органам на следующие вопросы: страдает ли данное лицо душевной болезнью или слабоумием и может ли оно понимать значение своих действий и руководить ими; наступило ли выздоровление или значительное улучшение состояния здоровья данного лица и является ли оно дееспособным в отношении предъявленной ответственности.

Признание ответчика недееспособным вследствие душевного заболевания или слабоумия, а также дееспособным относится исключительно к компетенции суда. Поэтому в заключении экспертизы не должны содержаться выводы о дееспособности или недееспособности объекта исследования. Судебно-психиатрическая экспертиза назначается по делам, разрешение которых зависит от определения психического состояния лица в момент совершения им определенного действия. Это дела о порче имущества, признании договоров недействительными и др. Этот вид экспертизы назначается также судом, когда необходимо проверить версию о вероятном заболевании ответчика и возможности осуществления им определенных прав и обязанностей.

Судебно-техническая экспертиза исследует обстоятельства дела, связанные с авариями, ущербом в результате использования техники, машин, оборудования. Задачей экспертизы является установление лиц, ответственных за неправильное использование технических средств (автомобилей, кораблей, самолетов и др.).

Судебно-товароведческая экспертиза устанавливает наименование товара, его товароведческую характеристику (сорт, артикул, размер), правильность маркировки, а также разрешает вопросы фактической естественной убыли, порчи при хранении, определения цены и соответствия стандарту.

Судебно-бухгалтерская экспертиза исследует хозяйственные операции, отраженные в бухгалтерском учете, по которым возникли конфликтные ситуации, ставшие предметом следственного и судебного разбирательства.

По одному делу может быть назначено несколько экспертиз. Каждая из них оформляется отдельным постановлением следственных, судебных, контрольных органов независимо от того, что проводятся они работниками одного экспертного учреждения. Если производство комплексной экспертизы поручается сотрудникам нескольких учреждений, то постановления направляются каждому отдельно с указанием, какому из них адресованы конкретные объекты исследования и другие материалы.

Судебно-бухгалтерская экспертиза назначается следствием или судом, как правило, после проведенной проверки (ревизии) финансово-хозяйственной деятельности, которая выявила конфликтные ситуации и определила сумму ущерба, явившегося предметом судебного разбирательства. Поэтому между судебно-бухгалтерской экспертизой и проверкой (ревизией) финансово-хозяйственной деятельности много общего и, вместе с тем, имеются некоторые отличительные особенности.

Общим является то, что в процессе проверки (ревизии), как и судебно-бухгалтерской экспертизы, при исследовании объектов используются различные и контрольно-ревизионные процедуры, а выводы обосновываются на документально достоверных доказательствах. Выявленные недостатки и нарушения законодательных актов, регулирующих хозяйственную деятельность, имеют адресность в части материальной и юридической ответственности. Кроме того, проверке (ревизии), как и экспертизе, присущи конкретность в определении размера ущерба, потерь, недоста ценностей и обоснованность системой доказательств (первичные документы, описи инвентаризации, пояснительные записки материально ответственных лиц и др.).

Ревизия содействует повышению эффективности хозяйствования ревизуемой организации (предприятия). Результаты проверки (ревизии) сообщаются трудовому коллективу для принятия мер по устранению недостатков в хозяйственной деятельности. В зависимости от временного интервала различают проверки (ревизии) плановые, которые осуществляются по заранее разработанному и утвержденному плану, и внеплановые, проводимые в сроки, не предусмотренные утвержденным планом (при стихийных бедствиях, неудовлетворительной работе организации (предприятия), в случаях хищения ценностей и др.), а также перманентные, проводимые непрерывно контрольным аппаратом объединения в структурных подразделениях (производственных и торговых единицах, цехах и др.). Проверки (ревизии) хозяйственной деятельности могут проводиться также по решению правоохранительных органов в момент проведения судебно-бухгалтерской экспертизы, когда ранее проведенной проверкой (ревизией) собрано недостаточно доказательств, подтверждающих сумму ущерба, недостатков в работе организации (предприятия), материально ответственных лиц и т. п.

Судебно-бухгалтерская экспертиза является наиболее распространенным видом экспертиз. Она проводится по хозяйственным операциям, по которым возникли конфликтные ситуации, ставшие предметом следственного и судебного (арбитражного) разбирательства. К таким ситуациям относятся нарушения договорной дисциплины, поставка некачественных товаров, возмещение причиненного ущерба организациям (предприятиям) и отдельным гражданам, рассматриваемые в порядке гражданского судопроизводства, а в уголовном порядке – хищения активов, нарушения технологии производства продукции, следствием чего является выпуск изделий, несоответствующих стандартам. Судебно-бухгалтерская экспертиза проводится бухгалтером-экспертом, имеющим специальные знания в области бухгалтерского учета, права и контроля. В судебно-бухгалтерской экспертизе различают процессуально-правовое и экономическое содержание.

Процессуально-правовое содержание судебно-бухгалтерской экспертизы характеризуется системой правил, установленных законом и регулирующих порядок назначения и проведения экспертизы, условия оценки следствием и судом ее результатов, права и обязанности эксперта-бухгалтера, а также государственных органов, ведущих судопроизводство.

Экономическое содержание судебно-бухгалтерской экспертизы включает систему знаний в области бухгалтерского учета, контроля, финансов, анализа, статистики, экономики и других экономических наук. Эти знания необходимы для исследования экономических явлений, содержащих конфликтные ситуации, которые вызывают материальный ущерб. Ответственность за причиненный ущерб организациям, предприятиям и отдельным лицам устанавливается судом, а размер этого ущерба в денежном измерении – судебно-бухгалтерской экспертизой. Она же определяет причинные связи, вызвавшие материальный ущерб.

Существенные различия между судебно-бухгалтерской экспертизой и проверкой (ревизией) обусловлены их юридической природой, целями и решаемыми задачами. Если ревизия комплексно исследует хозяйственную деятельность организации (предприятия) с целью ее дальнейшего совершенствования, то предметом судебно-бухгалтерской экспертизы являются отдельные недостатки, выявленные ревизией с целью документального обоснования исковых требований, предъявленных в следственные и судебные органы к конкретным материально ответственным и другим должностным лицам.

Судебно-бухгалтерские экспертизы, в отличие от ревизий, проводятся не по заранее составленному плану, а по мере необходимости и только после вынесения специального постановления органа, который назначает экспертизу (следственные органы, суд, арбитраж). Производство экспертизы поручается высококвалифицированному специалисту – эксперту-бухгалтеру бюро государственной бухгалтерской экспертизы. Эксперт-бухгалтер через каждые пять лет проходит проверку знаний на право проведения судебно-бухгалтерской экспертизы. Квалифицированными требованиями являются знания новейших законодательных актов, нормативно-правовой документации по финансово-хозяйственной деятельности, достижений науки в области бухгалтерского учета, компьютерной техники, экономического анализа, контроля и др.

Приемы ревизии и судебно-бухгалтерской экспертизы во многом сходны, поскольку базируются на всеобщем методе философии познания мира.

Вместе с тем, методика проведения ревизии и судебно-бухгалтерской экспертизы во многом различна. Более того, ряд приемов, которые используются ревизией, недопустимы или нецелесообразны при производстве экспертизы.

Способы получения фактографической информации для эксперта-бухгалтера строго определены законом. В отличие от ревизора он не имеет права собирать документы и другие источники информации, являющиеся доказательствами по делу; получать справки от каких-либо лиц; осуществлять контрольно-ревизионные действия (проводить или участвовать в инвентаризации ценностей, выверке взаиморасчетов, проверке расчетных операций и др.); привлекать к проведению экспертизы других лиц, что нередко практикуется в процессе ревизии; решать правовые вопросы, т. е. относящиеся к правовой оценке лиц, участвующих в деле.

8. ОБЩИЕ ПРОБЛЕМЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ КОНТРОЛЯ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

8.1. Развитие контроля в Республике Беларусь в условиях экономических и политических преобразований 1995–2008 гг.

Экономические и политические преобразования в Республике Беларусь, произошедшие в начале 1990-х гг., привели к существенной перестройке действовавшей в стране системы контроля, постепенному приближению ее к западной модели, существующей в государствах с развитой рыночной экономикой. Организованная в соответствии с этой моделью система органов контроля, как правило, включает следующие элементы:

- ведомство главного ревизора-аудитора (счетная палата) с подчинением непосредственно президенту или парламенту страны. Главная цель этого ведомства – осуществление общего контроля за расходованием государственных средств;
- налоговое ведомство с подчинением правительству или Министерству финансов страны, контролирующее поступление налогов;

- контролирующие структуры в составе отдельных ведомств, осуществляющие проверки и ревизии подведомственных организаций, предприятий и учреждений;
- негосударственные контролирующие службы, осуществляющие на коммерческой основе проверки достоверности отчетной документации и законности финансовых операций;
- службы внутреннего контроля, основная задача которых – поиск путей снижения затрат и максимизация прибыли.

Существующая в Республике Беларусь в современных условиях система контроля содержит в себе также все элементы вышеуказанной модели. Функции отдельных органов контроля полностью совпадают с западной моделью, наименование отдельных структур несколько иное. Безусловно, для того, чтобы эта модель стала функционировать в республике, система контрольных органов подверглась серьезной реорганизации. В частности, в 1990 г. были упразднены органы народного контроля. В этот период были созданы Контрольная палата при Верховном Совете Республики Беларусь и Департамент экономического контроля при Совете Министров Республики Беларусь. Новая система политической власти во главе с Президентом Республики Беларусь обусловила президентский контроль – в 1994 г. была создана Служба контроля при Президенте Республики Беларусь. В связи с созданием в 1996 г. в соответствии с Конституцией Республики Беларусь Комитета государственного контроля Республики Беларусь были упразднены Контрольная палата при Верховном Совете Республики Беларусь и Служба контроля при Президенте Республики Беларусь, а их функции были переданы вновь образованному контрольному органу. Этот орган контроля взял на себя функции ведомства главного ревизора-аудитора (счетная палата) с подчинением непосредственно Президенту Республики Беларусь (полная аналогия этого элемента модели системы органов контроля государства с развитой рыночной экономикой, как по функциям, так и по цели, только различие в наименовании).

В этот же период появились новые органы контроля: Государственная налоговая инспекция при Министерстве финансов Республики Беларусь, которая в настоящее время функционирует как Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь; Государственный комитет по надзору за страховой деятельностью Республики Беларусь, который в настоящее время являет соответствующий Департамент в составе Министерства финансов Республики Беларусь; Государственный комитет по финансовым расследованиям Республики Беларусь (в настоящее время – Департамент финансовых расследований в составе Комитета государственного контроля Республики Беларусь) и др. Преобразована также структура Министерства финансов Республики Беларусь, изменились его функции. Новые формы приобрел общественный контроль.

Разгосударствление банковской системы и появление банков и небанковских кредитно-финансовых организаций вызвали к жизни новые методы контроля со стороны коммерческих банков за финансовым состоянием субъектов хозяйствования – клиентов, со стороны Национального банка Республики Беларусь за деятельностью банков, со стороны законодательных органов страны за деятельностью самого Национального банка Республики Беларусь.

В соответствии с Положением о ведомственном контроле за финансово-хозяйственной деятельностью организаций, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 9 января 2002 г. № 22 (в редакции постановления от 1 июня 2007 г. № 736), в республике созданы контролирующие структуры в составе ведомств. Они осуществляют проверки и ревизии подведомственных организаций, предприятий и учреждений, что также соответствует модели системы органов контроля, функционирующей в государствах с развитой рыночной экономикой.

Развитие в Республике Беларусь рыночных отношений, создание субъектов предпринимательской деятельности новых организационно-правовых форм, появление коммерческих организаций с иностранными инвестициями стало предпосылкой возникновения в Республике Беларусь в соответствии с Законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» от 8 ноября 1994 г. № 3373-XII (в редакции закона от 8 июля 2008 г. № 369-З) появления аудиторского контроля (аудита) как новой доверительной формы проверки субъектов предпринимательской деятельности. Этот элемент системы контроля также полностью отвечает рассматриваемой модели, в которой присутствуют негосударственные контролирующие службы, осуществляющие на коммерческой основе проверку достоверности отчетной документации и законности финансовых операций.

Функционирование служб внутрихозяйственного контроля у субъектов предпринимательской деятельности соответствует последнему элементу модели системы контроля – службе внутреннего контроля. Задачи полностью идентичны – поиск путей снижения издержек и максимизация прибыли.

Наряду с этим, наблюдаются новые тенденции в развитии контроля в Республике Беларусь. Если в условиях планово-распределительной системы преобладал государственный контроль со стороны органов власти и управления, отделений Государственного банка СССР и специально созданных контролирующих структур за движением денежных фондов всех экономических субъектов, то в условиях перехода к рыночным отношениям содержание и методы контроля претерпевают значительную трансформацию, вызванную изменением роли государства в экономике.

Контроль начинает развиваться по двум направлениям:

- Сужается сфера государственного финансово-хозяйственного контроля. Он все более концентрируется на сфере макроэкономических процессов, включая контроль за стоимостными пропорциями движения валового внутреннего продукта, денежной массой, формированием и использованием фондов денежных средств, поступающих в распоряжение государства. Одновременно расширяется сфера действия негосударственного финансово-хозяйственного контроля со стороны аудиторских и страховых фирм, кредитных организаций, меняется его содержание.

- Происходит определенный сдвиг от последующего контроля в сторону предварительного контроля. Развитие парламентаризма в Республике Беларусь, повышение профессионального уровня депутатов Национального собрания Республики Беларусь (Совета республики и Палаты представителей) приводят к более тщательному контролю за финансовой деятельностью исполнительной власти и углубленному анализу целесообразности и экономической эффективности расходования средств при утверждении проектов государственного бюджета и создаваемых фондов, способствуют созданию специальных контролирующих органов представительной власти. На уровне отдельных субъектов предпринимательской деятельности происходит усиление внимания к финансовому обследованию инвестиционных проектов с привлечением специализированных консалтинговых фирм, инвестиционных банков и финансовых корпораций.

Важную роль в осуществлении контроля играет и уровень организации бухгалтерского учета в республике, так как отчетная документация и регистры учета являются главными объектами контроля.

Дальнейшее развитие контроля и его эффективность во многом зависят от создания новой концептуальной законодательной базы, обеспечивающей его проведение на качественно новом уровне, присущем современным условиям хозяйствования.

8.2. Направления совершенствования системы контроля в современных условиях

Для совершенствования внутрихозяйственного контроля необходимо учитывать следующее: способы использования самоконтроля и учета психологического фактора при применении общих методов контроля; использование технических средств и технологий контроля; использование форм ориентации контроля на будущие события в процессе управления; функциональные системы контроля стратегии хозяйственной организации, проектов и программ, творческой деятельности, материальных, трудовых и финансовых ресурсов; исполнения решений и др.

Задачи органов внутрихозяйственного контроля, непосредственно подчиненных руководителю субъекта хозяйствования, должны усложняться и включать следующие направления:

- контроль состояния и поведения субъекта хозяйствования как единого целого;
- проверка целей, стратегии и планов организации в качестве предпосылки успешного осуществления контроля.

Для выполнения этих задач специалисты органа контроля должны эффективно выполнять ряд следующих функций:

- участвовать в разработке планов развития субъекта хозяйствования путем проверки предпосылок, заложенных в формулировке цели и стратегии этих планов;
- создавать и внедрять системы контроля исполнения решений, контроля материальных, трудовых и финансовых ресурсов, контроля научно-исследовательской работы, контроля целевых программ субъекта предпринимательской деятельности;
- контролировать функционирование служб и структурных подразделений субъекта предпринимательской деятельности в соответствии с принятыми планами, утвержденными инструкциями и положениями;
- принимать участие в совершенствовании управления субъектом предпринимательской деятельности в целом путем проверки используемых методов и процедур управления, стандартов управления, организационных структур управления;
- координировать контрольную деятельность во всех структурных подразделениях субъекта предпринимательской деятельности и др.

Необходим более глубокий анализ недостатков организации внутрихозяйственного контроля, так как именно она определяет эффективность использования всех других элементов этой функции. У многих субъектов хозяйствования организация контроля не упорядочена. Традиционный подход, в основе которого лежит идея возложения контрольной функции главным образом на работников бухгалтерии, исключает возможность создания разветвленной системы выявления отклонений от регламентированного хода работ и регулирования их в превентивном, текущем и последующих режимах. Проблема состоит в том, что процессы использования ресурсов и создания готовой продукции, выполнения работ и оказания услуг осуществляются под влиянием всех основных отделов и служб субъекта предпринимательской деятельности. Поэтому чисто бухгалтерский подход к функции контроля представляется неконструктивным, резко снижающим в этой области ответственность технических, коммерческих и других служб.

Использование в организации контроля принципа системного упорядочения осложняется в связи с несовершенным разделением управленческого труда по функциональному принципу, затрудняющему

четкое разграничение работ в области контроля между отделами и службами субъекта предпринимательской деятельности, прежде всего между собственно экономическими отделами (бухгалтерией, финансовым отделом, отделом труда и заработной платы, планово-экономическим отделом) и коммерческими службами (отделами маркетинга, сбыта, материально-технического обеспечения). Дублирование и параллелизм в работе этих служб порождает серьезные недостатки в организации внутрихозяйственного контроля. В условиях функционального разделения труда по управлению экономикой чрезвычайно важно использовать в этой области принцип системного упорядочения. Необходимо координировать выполнение функций контроля всеми службами организации (предприятия). Роль координатора должна взять на себя контрольно-ревизионная служба субъекта хозяйствования в соответствии с утвержденным положением о ведомственном контроле.

Явно недостаточно приближена функция контроля к центрам использования материальных ресурсов и создания готовой продукции, централизация плановой и учетной работы существенно снизила информационные, а следовательно, и контрольные возможности не только на уровне структурных подразделений, но и в отделах маркетинга, сбыта и других, являющихся центрами принятия решений и ответственности в соответствующих сферах деятельности. Применение современных средств ПЭВМ в определенной мере ослабляет отрицательное влияние централизации, так как технология обработки исходных данных на ПЭВМ предусматривает возможность использования результатной информации во всех центрах принятия решений и центрах контроля. Тем не менее, руководители структурных подразделений, функциональных отделов и служб не всегда имеют возможность изучать регистры автоматизированного учета, прорабатывать различные варианты экономических решений в силу загруженности сугубо производственными вопросами. Им нужны квалифицированные помощники, владеющие методами планирования, учета, анализа и способные осуществлять функцию контроля на профессиональной основе.

Функция контроля недостаточно целенаправленно и четко взаимодействует с другими функциями управления. С одной стороны, несистемное осуществление контроля не дает возможности выявлять отклонения во всех сферах деятельности субъектов хозяйствования, поэтому практически бездействуют функции регулирования, экономического анализа, планирования, призванные воздействовать на отклонения в предварительном, текущем и последующем режимах. С другой стороны, контроль еще не оказывает достаточного влияния на состояние планирования, учета и экономического анализа. Прежде всего, не всегда контролируется обоснованность и своевременность разработки заданий по объемам производства, использованию трудовых, материальных топливно-энергетических ресурсов, издержкам производства и другим показателям, влияющим на конечные результаты хозяйствования объекта контроля. Из поля зрения контрольных служб выпадает область корректировки нормативов. Не исследуются в период проверок вопросы организации и достоверности учета деятельности структурных подразделений, хотя здесь имеют место рассогласованность данных оперативного и бухгалтерского учета, информационная недостаточность по ряду важных аспектов формирования издержек производства и других сторон деятельности контролируемых объектов, слабая методологическая взаимосвязь между плановыми (прогнозными) и бухгалтерскими моделями.

Одна из причин наличия недостатков в организации и практике контроля состоит в том, что еще недостаточно глубоко исследованы многие важные теоретические вопросы этой сложной функции управления. Перспективными направлениями развития теории контроля являются:

- углубление теоретических и методологических основ организации контроля, определение его предмета и метода;
- раскрытие внутренней структуры системы контроля относительно обособленных экономических объектов с целью согласования их отдельных частей с теми элементами функции контроля, которые согласуются с задачами функционирования и специфическими свойствами этих частей.

Надежное функционирование всей системы финансово-хозяйственного контроля является необходимой составляющей в выполнении задач, стоящих перед национальной экономикой в современных условиях. Все сложные искусственные системы, к которым относятся и объекты управления производством, всегда стремятся выйти из-под контроля по тем или иным причинам. Тенденция к беспорядку противостоит сила управления и контроля. Система контроля хозяйствования – это и есть та сила, которая способствует разработке и реализации реальных решений, социально-экономических и других планов, рациональному и интенсивному ведению экономики, достижению поставленных целей. Приведение существующей системы контроля хозяйствования к уровню, отвечающему требованиям рыночной экономики, современным экономическим потребностям – важнейшая социально-экономическая, хозяйственная и научная задача. Ее решение должно стать составной частью программы совершенствования всей системы финансово-хозяйственного контроля.

8.3. Контроль эффективности

Замена командно-административных методов управления экономикой Республики Беларусь преимущественно на экономические методы выдвигает и новые задачи перед контролем.

В условиях развития рыночных отношений необходимо дальнейшее совершенствование контроля. Органы вневедомственного и ведомственного контроля должны подняться на качественно новую ступень своей

деятельности, занявшись контролем эффективности использования средств субъектов хозяйствования, направляемых на осуществление производственных и социально-экономических программ. С учетом этого и конкретизированы задачи, разрешаемые в ходе проведения ревизии. Так, Порядок организации и проведения проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности, утвержденный Указом Президента Республики Беларусь от 15 ноября 1999 г. № 673 (в редакции указа от 15 марта 2006 г. № 151), дополнен абзацем 7 в пункте 3, согласно которому одной из задач, стоящей перед контрольно-ревизионными службами в период проведения ревизии, является проверка целевого и эффективного использования государственного имущества, в том числе бюджетных средств.

Само понятие «контроль эффективности» не сводится лишь к поискам экономической выгоды (прибыльности) тех или иных финансовых и хозяйственных операций. Суть его состоит в оценке управленческих решений и действий по целому комплексу показателей (экономических, социальных, правовых, экологических и других). В некоторых государствах с развитой рыночной экономикой используется до 50 таких показателей.

Контроль эффективности – выход контроля за сферу бухгалтерской точности и законности, что требует от контролеров выработки суждений и оценок о целесообразности производимых расходов, о действенности тех или иных законодательных актов. Если законы или другие нормативные акты не отвечают требованиям реальной обстановки, то органы контроля должны выступать с инициативой об их отмене, изменении или принятии новых правовых норм.

Контроль эффективности, как новый тип контрольной деятельности, начал осуществляться в 1960-х гг. в Швеции и в настоящее время получил распространение во всем мире. Следует отметить, что отдельные элементы этого типа контроля использовались ранее и на территории бывшего СССР. Так, анализ и оценку правильности и целесообразности расходования государственных средств проводили органы госконтроля дореволюционной России, а затем и советские государственные контрольные органы вплоть до 1934 г. Эта функция, но уже в меньшем объеме, прослеживается в деятельности госконтроля, комиссии советского контроля, органов партийно-государственного контроля с 1940 по 1965 г. и становится почти незаметной в период с 1970 по 1980 г.

Весь контрольный процесс можно разделить в зависимости от сложности выполняемых функций на следующие ступени:

- первая – счетная правильность;
- вторая – законность (соблюдение требований действующего законодательства, утвержденных правил и инструкций);
- третья – экономическая выгодность (прибыльность);
- четвертая – контроль эффективности.

Контроль, осуществляемый в Республике Беларусь ведомственными и вневедомственными службами, в настоящее время достиг лишь второй ступени этой контрольной лестницы. Но ведь это только начало контроля. Основной задачей контрольных органов в современных условиях должно стать определение действенности и результативности совершаемых хозяйственных и финансовых операций субъектами хозяйствования, подвергаемых проверке.

8.4. Новые инструменты контроля

Национальную систему контроля в сфере экономики нельзя строить в отрыве от мировой практики, потому что экономические связи Республики Беларусь, как с ближним, так и с дальним зарубежьем, становятся все шире и многообразнее и все теснее переплетаются. Следовательно, контрольным органам республики необходимо ориентироваться и на такие новые инструменты контроля, широко используемые в практической работе контролеров экономически развитых стран, как программная оценка, ориентация на конечные результаты, принцип «сан сет» и др.

Суть программной оценки состоит в том, что в ведомственную систему управления встраивается механизм, позволяющий на регулярной основе осуществлять слежение за ходом реализации программы; своевременно выявлять «узкие места» и реагировать на них; контролировать соблюдение графиков выполнения отдельных этапов работ; сравнивать достигнутые результаты с ожидаемыми; соизмерять результаты с затраченными ресурсами, определяя тем самым фактическую эффективность программы.

Ориентация на конечные результаты означает, что при осуществлении контроля необходимо сосредотачивать внимание не только на традиционных характеристиках выполнения программ ресурсного типа (например, число учеников в школах, количество койко-мест в больницах или частота их использования и др.), но и дополнять их конечными показателями, в максимальной степени отражающими реальную отдачу программы, ее всестороннее воздействие на общество.

Организация контроля по принципу «сан сет» предусматривает законодательное ограничение сроков функционирования министерств и ведомств 4–10 годами и автоматическое прекращение финансирования их деятельности, если до истечения этого срока не будет принято специального закона, продлевающего их полномочия. При этом необходимо проводить тщательное аналитическое обоснование необходимости функционирования каждого ведомства и осуществляемых им программ.

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. **Андреев, В. Д.** Практический аудит / В. Д. Андреев. – М. : Экономика, 1994.
2. **Андреев, В. Д.** Ревизия и контроль в потребительской кооперации / В. Д. Андреев. – М. : Экономика, 1987.
3. **Андреев, В. Д.** Ревизия и контроль в потребительской кооперации / В. Д. Андреев, И. А. Борознов, Г. Н. Лисин. – М. : Экономика, 1982.
4. **Баканов, М. И.** Экономический анализ (теория, история, современное состояние, перспективы) / М. И. Баканов, А. Н. Кашаев, А. Д. Шеремет. – М. : Финансы, 1976.
5. **Банковский кодекс Республики Беларусь** (в ред. закона от 8 июля 2008 г.) : принят Палатой представителей 3 окт. 2000 г. : одобр. Советом Респ. Нац. собр. Респ. Беларусь 12 окт. 2000 г. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология ПРОФ [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2008.
6. **Барнгольц, С. Б.** Экономический анализ хозяйственной деятельности на современном этапе развития / С. Б. Барнгольц. – М. : Финансы и статистика, 1984.
7. **Белобжецкий, И. А.** Ревизия и контроль в промышленности / И. А. Белобжецкий. – М. : Финансы и статистика, 1987.
8. **Белов, Н. Г.** Контроль и ревизия в сельском хозяйстве / Н. Г. Белов. – М. : Статистика, 1981.
9. **Белуха, Н. Т.** Ревизия и контроль в торговле / Н. Т. Белуха. – М. : Экономика, 1988.
10. **Бобыр, С. И.** Контроль и ревизия хозяйственной деятельности промышленных предприятий / С. И. Бобыр. – М. : Высш. шк., 1975.
11. **Галушко, Н. М.** Ревизия и контроль в потребительской кооперации / Н. М. Галушко. – М. : Экономика, 1979.
12. **Гражданский кодекс Республики Беларусь** (в ред. закона от 1 июля 2008 г.) : принят Палатой представителей 28 окт. 1998 г. : одобр. Советом Респ. Нац. собр. Респ. Беларусь 19 ноябр. 1998 г. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология ПРОФ [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2008.
13. **Дробышевский, Н. П.** Ревизия и контроль хозяйственной деятельности строительных организаций / Н. П. Дробышевский. – Минск : Выш. шк., 1988.
14. **Дундуков, Г. С.** Ревизия и контроль в торговле / Г. С. Дундуков, П. П. Богдасhev. – М. : Экономика, 1971.
15. **Ермолинский, В. Б.** Ревизия и контроль хозяйственной деятельности строительных организаций / В. Б. Ермолинский, С. И. Филипенко. – М. : Финансы, 1979.
16. **Журко, В. Ф.** Внутриведомственный контроль и социалистическая собственность / В. Ф. Журко, В. Б. Ястребов. – М. : Финансы, 1980.
17. **Зверенчук, Л. Ф.** Контроль и ревизия в строительстве / Л. Ф. Зверенчук. – М. : Финансы и статистика, 1989.
18. **Избицкий, Л. М.** Ревизия и контроль в потребительской кооперации / Л. М. Избицкий. – М. : Экономика, 1971.
19. **Инструкция** о порядке организации и проведения ревизий и проверок Главным контрольно-ревизионным управлением Министерства финансов Республики Беларусь и его местными органами : утв. приказом М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 дек. 1999 г. № 391 (в ред. постановления от 5 июня 2003 г. № 90) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2007. – № 248. – С. 68–70.
20. **Инструкция** об организации внутреннего контроля в банках и небанковских кредитно-финансовых организациях : утв. Правлением Нац. банка Респ. Беларусь 28 сент. 2006 г., № 139 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2006. – № 179. – С. 57–66.
21. **Крамаровский, Л. М.** Ревизия и контроль / Л. М. Крамаровский. – М. : Финансы и статистика, 1988.
22. **Криницкий, Р. И.** Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учета / Р. И. Криницкий. – М. : Финансы и статистика, 1990.
23. **Мацкевичюс, И. С.** Ревизия в системе экономического контроля / И. С. Мацкевичюс, В. И. Лакис. – М. : Финансы и статистика, 1988.
24. **Митрофанов, В. М.** Контроль и ревизия хозяйственной деятельности промышленных предприятий / В. М. Митрофанов. – М. : Финансы, 1965.

25. **Мурашко, В. М.** Контроль и ревизия в потребительской кооперации / В. М. Мурашко, В. Я. Савченко. – Киев : Вища школа, 1976.

26. **Мурашко, В. М.** Ревизия и контроль в общественном питании / В. М. Мурашко, А. Д. Бутко, Н. Г. Гайдай. – М. : Экономика, 1986.

27. **О борьбе с коррупцией** : Закон Респ. Беларусь от 20 июля 2006 г. № 165-3 (в ред. закона от 21 июля 2008 г. № 417-3) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2006. – № 122. – С. 91–101 ; 2008. – № 184. – С. 70–73.

28. **О бухгалтерском учете и отчетности** : Закон Респ. Беларусь от 18 окт. 1994 г. № 3321-XII (в ред. закона от 26 дек. 2007 г. № 302-3) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2001. – № 63. – С. 28–36 ; 2008. – № 3. – С. 15–74.

29. **О внесении изменений и дополнений в постановление Министерства статистики и анализа Республики Беларусь от 28 сентября 2007 г. № 248** : постановление Нац. стат. ком. Респ. Беларусь от 22 окт. 2008 г. № 357 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2008.

30. **О дополнительных мерах по регулированию экономических отношений** : Указ Президента Респ. Беларусь от 16 янв. 2002 г. № 40 (в ред. указа от 17 нояб. 2008 г. № 618) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2002. – № 9. – С. 4–7 ; 2008. – № 277. – С. 7–12.

31. **О Комитете государственного контроля Республики Беларусь** : Закон Респ. Беларусь от 9 февр. 2000 г. № 369-3 (в ред. закона от 8 июля 2008 г. № 367-3) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2000. – № 18. – С. 9–19 ; 2008. – № 170. – С. 34–37.

32. **О мерах по совершенствованию системы органов Комитета государственного контроля Республики Беларусь** : Указ Президента Респ. Беларусь от 2 нояб. 2001 г. № 617 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2001. – № 105. – С. 7–93 ; 2009. – № 43. – С. 7–14.

33. **О мерах по усилению ведомственного контроля в Республике Беларусь** : Указ Президента Республики Беларусь от 25 мая 2000 г. № 293 (в ред. указа от 23 янв. 2009 г. № 53) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2000. – № 52. – С. 3–4 ; 2009. – № 27. – С. 25–26.

34. **О некоторых вопросах осуществления ведомственного контроля** : постановление Совета Министров Респ. Беларусь от 9 янв. 2002 г. № 22 (в ред. постановления от 1 июня 2007 г. № 736) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2002. – № 8. – С. 68–69 ; 2007. – № 136. – С. 22–23.

35. **Об аудиторской деятельности** : Закон Респ. Беларусь от 8 нояб. 1994 г. № 3373-XII (в ред. закона Респ. Беларусь от 8 июля 2008 г. № 369-3) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2003. – № 2. – С. 17–25 ; 2008. – № 172. – С. 25–37.

36. **Об органах финансовых расследований Комитета государственного контроля Республики Беларусь** : Закон Респ. Беларусь от 16 июля 2008 г. № 414-3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2008. – № 184. – С. 59–67.

37. **Об утверждении Инструкции о взаимодействии работников контрольно-ревизионных подразделений республиканских органов государственного управления, государственных организаций, подчиненных Правительству Республики Беларусь, местных исполнительных и распорядительных органов, налоговых, таможенных органов, органов уголовного преследования и судов по организации и проведению проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности и налоговых проверок юридических лиц и индивидуальных предпринимателей** : постановление М-ва финансов, Ком. гос. контроля, Прокуратуры, М-ва внутренних дел, М-ва по налогам и сборам, М-ва юстиции, Ком. гос. безопасности, Гос. тамож. ком. Респ. Беларусь от 12 июня 2002 г. № 83/33/16/149/62/14/8/35 (в ред. постановления от 31 дек. 2004 г. № 195/4/879/296/150/42/39/96) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2002. – № 86. – С. 26–30 ; 2005. – № 37. – С. 84–87.

38. **Об утверждении Инструкции о порядке организации и проведения проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности инспекций Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, государственных организаций, подчиненных Министерству по налогам и сборам Республики Беларусь, а также осуществления контроля за организацией работы инспекций Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь по выполнению возложенных на них задач** : постановление М-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь от 28 янв. 2008 г. № 14 (в ред. постановления от 19 нояб. 2008 г. № 89) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2008. – № 53. – С. 154–171 ; 2009. – № 3. – С. 57.

39. **Об утверждении Инструкции об организации и проведении проверок соблюдения законодательства об осуществлении аудиторской деятельности, лицензионных требований и условий аудиторскими ор-**

ганизациями и аудиторами – индивидуальными предпринимателями и признании утратившими силу отдельных структурных элементов некоторых постановлений М-ва финансов Респ. Беларусь : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 24 мая 2005 г. № 65 (в ред. постановления от 30 дек. 2008 г. № 205) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2005. – № 91. – С. 28–30 ; 2009. – № 31. – С. 90.

40. **Об утверждении** Инструкции по инвентаризации активов и обязательств и признании утратившим силу нормативного правового акта Министерства финансов Республики Беларусь : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 нояб. 2007 г. № 180 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2008. – № 16. – С. 89–121.

41. **Об утверждении** нормативных правовых актов в сфере лицензирования и внесении изменений и дополнений в приказ Министерства финансов Республики Беларусь от 1999 г. № 343 : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 28 мая 2001 г. № 60 (в ред. постановления от 24 мая 2005 г. № 65) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2000. – № 14. – С. 34–42 ; 2001. – № 63. – С. 66–73 ; 2005. – № 91. – С. 28–30.

42. **Об утверждении** положений о лицензировании видов деятельности, лицензирование которых осуществляет Министерство финансов Республики Беларусь : постановление Совета Министров Респ. Беларусь от 17 октября 2003 г. № 1346 (в ред. постановления от 15 апр. 2008 г. № 559) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2008. – № 96. – С. 11.

43. **Об утверждении** формы государственной статистической отчетности 2-ревизия (Минфин) «Отчет о контрольно-ревизионной работе» и указаний по ее заполнению : постановление Нац. стат. ком. Респ. Беларусь от 22 окт. 2008 г. № 352 (в ред. постановления от 11 дек. 2008 г. № 472) // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2008.

44. **Обухов, В. Н.** Организация и проведение внутриведомственных ревизий на промышленных предприятиях / В. Н. Обухов. – М. : Финансы, 1978.

45. **Положение** о ведомственном контроле за финансово-хозяйственной деятельностью предприятий, объединений, организаций и учреждений : утв. постановлением Совета Министров Респ. Беларусь «О некоторых вопросах осуществления ведомственного контроля» от 9 янв. 2002 г. № 22 (в ред. постановления от 1 июня 2007 г. № 736) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2002. – № 8. – С. 68–69 ; 2007. – № 136. – С. 22–23.

46. **Положение** о Министерстве по налогам и сборам Республики Беларусь : утв. постановлением Совета Министров Респ. Беларусь от 31 окт. 2001 г. № 1592 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2001. – № 106. – С. 28–34 ; 2009. – № 15. – С. 65–70.

47. **Порядок** организации и проведения проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности и применения экономических санкций : утв. Указом Президента Респ. Беларусь «О некоторых мерах по совершенствованию координации деятельности контролирующих органов Республики Беларусь и порядка применения ими экономических санкций» от 15 нояб. 1999 г. № 673 (в ред. указа от 1 марта 2007 г. № 116) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2007. – № 83. – С. 7–21.

48. **Протасов, М. И.** Ревизия и контроль в пищевой промышленности / М. И. Протасов, О. Н. Шапиро. – М. : Лег. и пищевая пром-сть, 1983.

49. **Рудановский, А. П.** Счетная экспертиза: ее содержание и значение / А. П. Рудановский // Вопр. баланса и экспертизы. – 1927. – С. 4–5.

50. **Сергеев, Л. А.** Ревизия при расследовании преступлений / Л. А. Сергеев. – М. : Юрид. лит., 1969.

51. **Слепак, Л. И.** Ревизия и контроль в торговле / Л. И. Слепак, Е. И. Булычева. – М. : Экономика, 1985.

52. **Соловьев, Г. А.** Экономический контроль в системе управления / Г. А. Соловьев. – М. : Финансы и статистика, 1986.

53. **Типовое** положение об инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь : утв. постановлением М-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь от 28 дек. 2001 г. № 136 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2009. – № 108. – С. 78–80.

54. **Философский** энциклопедический словарь. – М. : ИНФРА-М, 1997.

55. **Хмельницкий, В. А.** Ревизия и аудит : учеб. комплекс / В. А. Хмельницкий. – Минск : Кн. дом, 2005.

56. **Шпиг, А. А.** Ревизия и контроль в торговле / А. А. Шпиг. – М. : Экономика, 1982.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	3
1. Содержание контроля и его роль в системе управления производством	5
1.1. Сущность контроля как одной из составляющих частей управленческого процесса.....	5
1.2. Содержание контроля	10
1.3. Внутренний и внешний контроль деятельности субъекта хозяйствования	11
1.3.1. Внутренний контроль, его цели, задачи, предмет и объекты.....	11
1.3.2. Система внутреннего контроля и ее составные элементы	13
1.4. Взаимодействие внешнего и внутреннего контроля	20
1.5. Взаимосвязь контроля, бухгалтерского учета и анализа	25
2. Основные условия и этапы контроля	31
2.1. Система контроля и ее свойства.....	31
2.2. Процессы и технология контроля	35
2.3. Цель контроля и его объекты	39
2.4. Этапы контроля.....	42
3. Принципы контроля и классификация	47
3.1. Принципы контроля	47
3.2. Классификация контроля и его виды.....	50
4. Содержание и функции вневедомственного и ведомственного контроля.....	61
4.1. Содержание и функции вневедомственного контроля, система его органов	61
4.2. Содержание и функции ведомственного контроля, его организация.....	69
5. Формы контроля	71
5.1. Понятие о форме контроля	71
5.1.1. Ревизия как форма контроля	73
5.1.2. Права, обязанности и ответственность ревизоров	75
5.1.3. Планирование контрольно-ревизионной работы	83
5.1.4. Обобщение и оформление результатов ревизии	86
5.2. Сущность и содержание тематической проверки как формы контроля.....	95
5.3. Сущность и содержание счетной проверки бухгалтерской отчетности как формы контроля	97
5.4. Сущность и содержание аудиторской проверки как формы контроля	103
5.4.1. Сущность и организация аудиторской проверки	103
5.4.2. Оформление результатов аудиторской проверки.....	112
5.4.3. Письменная информация (отчет) аудиторской организации по результатам проведения аудита.....	123
5.5. Сущность и содержание надзорной проверки как формы контроля.....	128
6. Предмет, метод и задачи контроля	134
6.1. Общенаучные методы контроля	134
6.2. Предмет и метод контроля.....	135
6.3. Задачи контроля.....	155
7. Приемы и способы документального и фактического контроля, их содержание	156
7.1. Приемы и способы документального контроля.....	156
7.2. Приемы и способы фактического контроля.....	169
8. Общие проблемы совершенствования контроля в современных условиях	180
8.1. Развитие контроля в Республике Беларусь в условиях экономических и политических преобразований 1995–2008 гг.....	180
8.2. Направления совершенствования системы контроля в современных условиях	184
8.3. Контроль эффективности.....	187
8.4. Новые инструменты контроля.....	189
Список рекомендуемой литературы	191

Учебное издание

Евдокимович Владимир Иванович

ТЕОРИЯ КОНТРОЛЯ

**Курс лекций
для студентов специальности
1-25 01 11 «Аудит и ревизия»**

Редактор Н. Г. Ласточкина
Технический редактор Н. Н. Короедова
Компьютерная верстка И. А. Козлова

Подписано в печать 21.08.09. Бумага типографская № 1.
Формат 60 × 84 ¹/₁₆. Гарнитура Таймс. Ризография.
Усл. печ. л. 11,62. Уч.-изд. л. 12,48. Тираж 60 экз.
Заказ №

Учреждение образования
«Белорусский торгово-экономический университет
потребительской кооперации».
246029, г. Гомель, просп. Октября, 50.
ЛИ № 02330/0494302 от 04.03.2009 г.

Отпечатано в учреждении образования
«Белорусский торгово-экономический университет
потребительской кооперации».
246029, г. Гомель, просп. Октября, 50.